



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1430

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 11/12/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /11-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020, και β) της με αριθμ. /11-11-2024 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 11/11/2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων και τελών χαρτοσήμου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το από 26/03/2025 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

8. Την υπ' αριθμ. /27-03-2025 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/27-03-2025 αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές της Κύπρου.

10. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΔΦΟΣ Β ΕΞ 2025 ΕΜΠ/23-04-2025 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων.

11. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/12-05-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/12/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /11-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Ειδικός Φόρος ακινήτων Ν. 3091/2002 ποσού 915.182,46 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 53 ΚΦΔ ποσού 457.591,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.372.773,69 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3091/2022 και του άρθρου 53 παρ. 6 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. της με αριθμ. /11-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ ποσού 69.364,35 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 53 ΚΦΔ ποσού 34.682,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **104.046,53 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ και του άρθρου 53 παρ. 6 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 11/11/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων και τελών χαρτοσήμου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της με αριθμ. /05-08-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 23/07/2024 Πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., η οποία διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ /31-07-2024 έγγραφο της Δ.Ε.Ο.Ε. μετά των συνημμένων σε αυτή εγγράφων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 387 του ν. 4512/2018.

Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα, τα συμπεράσματα και τις διαπιστώσεις που προέκυψαν από το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ /14-10-

2024 διαβιβασθέν έγγραφο της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) με θέμα «ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» επί του με αριθμ. πρωτ. ΚΕΦΟΜΕΠ/12-09-2024 Υπομνήματος της προσφεύγουσας εταιρείας αλλά και κατόπιν επεξεργασίας όλων των δεδομένων που είχε στη διάθεσή του, κατέληξε στα παρακάτω:

A. Ως προς τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων (ΕΦΑ)

Από τη διερεύνηση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε, ως όφειλε, Δήλωση Ε.Φ.Α. για τα ακίνητα που είχε στην κατοχή της την 01/01/2020, καθώς μετά την Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου (Α.Μ.Κ.) που πραγματοποιήθηκε στις 23/5/2019, από την ημερομηνία αυτή και μετά, μέρος του Μετοχικού Κεφαλαίου της άνηκε σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, για το οποίο δεν παρασχέθηκαν στοιχεία ιδιοκτησίας μέχρι φυσικού προσώπου, όπως ορίζει η υποπαρ. α)παρ.3 του αρ.15 του ν. 3091/2002.

Ειδικότερα, από το σύνολο των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι μέχρι την Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου (Α.Μ.Κ.) που έγινε στις 23/5/2019 το σύνολο των μετοχών της προσφεύγουσας εταιρείας άνηκε στην οικογένεια του κ. Μέσω της ως άνω αύξησης μετοχικού κεφαλαίου μεταβιβάστηκε το 50% του μετοχικού κεφαλαίου στο νομικό πρόσωπο με επωνυμία «.....», με έδρα στην (.....). Για το εν λόγω νομικό πρόσωπο δεν εκδόθηκε ελληνικός ΑΦΜ ούτε δηλώθηκαν στο Κ.Μ.Π.Δ. το ή τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν το σύνολο των μετοχών του. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σχετικά με τη μετοχική σύνθεση της ως άνω κυπριακής εταιρείας, σύμφωνα με το Πιστοποιητικό που εκδόθηκε από την στις 30/04/2019, «.....» και απέστειλε το Τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας, αποκλειστικός μέτοχός της είναι η εταιρεία «.....» με έδρα στη Σύμφωνα με τα παραπάνω, μετά την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου στις 23/5/2019, που επέφερε την είσοδο της κυπριακής εταιρείας «.....» στη μετοχική σύνθεση της προσφεύγουσας, και δεδομένου ότι η εν λόγω εταιρεία έχει την έδρα της στην και ανήκει εξ ολοκλήρου σε νομικό πρόσωπο με έδρα την Λιβερία, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση υποβολής Δήλωσης και απόδοσης Ε.Φ.Α.

B. Ως προς τα Τέλη Χαρτοσήμου

Από τον έλεγχο στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι στις 30/05/2019 δημιουργήθηκε υποχρέωση συνολικού ποσού 2.890.181,16 ευρώ, προς το μέτοχο και αναλυτικότερα α) ύψους 2.762.000,00 ευρώ, με πίστωση του λογαριασμού της ομάδας λογαριασμών 53 «Πιστωτές Διάφοροι» και συγκεκριμένα του λογαριασμού 53.14.00.0001 «Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις προς τους Μέτοχους/.....» και β) ύψους 128.181,16 ευρώ, με πίστωση του λογαριασμού 45.22.00.0000 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)» και αιτιολογία «.....» και χρέωση αντίστοιχα δανειακών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας προς την Τράπεζα Συγκεκριμένα του δανείου Λ..... που τηρείται στο λογαριασμό 45.12.00.0000 (Τραπ. Πειραιώς Λ.), ο οποίος χρεώνεται 2.242.567,78 ευρώ, και του δανείου Λ. που τηρείται στον λογαριασμό 45.12.00.0000 (Τραπ. Πειραιώς Λ.), ο οποίος χρεώνεται 647.613.38 ευρώ. Από τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι αποδεικνύεται ότι υφίσταται σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας και του μετόχου της, για την οποία δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο από τον Κ.Ν.Τ.Χ. ν.4755/1930 και τον ν. 1041/1980, Τέλος Χαρτοσήμου 2% συν 20% κρατήσεων υπέρ Ο.Γ.Α. επί του ύψους του δανείου συν 20% αυτού κρατήσεων υπέρ Ο.Γ.Α.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. η με αριθμ./11-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), φορολογικού έτους 2020, και η με αριθμ./11-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2019.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως και να υποχρεωθεί η Φορολογική Αρχή να της επιστρέψει, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσό, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σχετικά με τα στοιχεία ιδιοκτησίας «μέχρι φυσικού προσώπου» της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και έδρα στη, προσκομίστηκαν ενώπιον του ελέγχου δικαιολογητικά από τα οποία πλήρως αποδεικνύεται το ιδιοκτησιακό καθεστώς της εταιρείας «μέχρι φυσικού προσώπου» και πιστοποιείται ότι αυτή ανήκει τελικώς εξ ολοκλήρου σε φυσικά πρόσωπα με ΑΦΜ στην Ελλάδα, και ως εκ τούτου στοιχειοθετείται νόμιμη απαλλαγή της εταιρείας από τον Ε.Φ.Α.

- Ως προς τη φερομένη ταμειακή διευκόλυνση ύψους 2.890.181,16 ευρώ, δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση δανείου, η οποία να υπάγεται νομίμως σε τέλη χαρτοσήμου, ενώ καμιά συγκεκριμένη νομοθετική αναφορά δεν κάνει ο έλεγχος και καμιά επίκληση τυχόν νομολογιακού προηγούμενου σχετικά με την υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου φερομένου ως «ατύπου δανεισμού» με τέτοια χαρακτηριστικά.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε το από 26/03/2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε το από 13/03/2025 Πιστοποιητικό του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Διανοητικής Ιδιοκτησίας του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου και Βιομηχανίας της Κυπριακής Δημοκρατίας, σύμφωνα με το οποίο μέτοχος της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....» από 30/04/2019 έως την έκδοσή του είναι ο κ., με ΑΦΜ στην Ελλάδα

Τέλος, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/12-05-2025 συμπληρωματικό της υπόμνημα η προσφεύγουσα προσκόμισε το Μετοχολόγιο της με την επωνυμία «.....».

Ως προς τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων

Επειδή στο άρθρο 51 Α παρ. 3 του ν. 2238/1994 (πρώην ΚΦΕ) ορίζεται το εξής:

«3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόνρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει για το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«Άρθρο 15 Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.

.....
3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. Ανώνυμες εταιρείες, με ανώνυμες μετοχές, εφόσον το σύνολο των μετοχών τους καταλήγει σε εταιρείες, οι μετοχές των οποίων βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4514/2018 (Α' 14).

β) Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

γ) Προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

δ) Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκουν κοινωφελείς, εκπαιδευτικούς, πολιτιστικούς ή θρησκευτικούς σκοπούς στην Ελλάδα, καθώς και οι εταιρείες των οποίων κατέχουν το σύνολο των μετοχών: (α) για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά και αποδεδειγμένα για τους προαναφερόμενους σκοπούς, (β) για τα ακίνητα που εκμεταλλεύονται, εφόσον το προϊόν της εκμετάλλευσης διατίθεται αποδεδειγμένα για την εκπλήρωση των ίδιων σκοπών, καθώς και (γ) για τα ακίνητα που αποδεδειγμένα είναι κενά ή δεν αποφέρουν κανένα εισόδημα.

ε) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, η Αρχαιολογική Εταιρεία, τα ημεδαπά μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές, οι ημεδαποί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 3647/2008 (ΦΕΚ 37 Α'), καθώς και τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία. Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4514/2018 (Α' 14), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω α', β' και γ' περιπτώσεων κατέχουν ή διαχειρίζονται:

(α) πιστωτικά ιδρύματα περιλαμβανομένων και των ταμιευτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων,

(β) ασφαλιστικά ταμεία,

(γ) ασφαλιστικές εταιρείες,

(δ) αμοιβαία κεφάλαια περιλαμβανομένων και των:

(i) αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού ή ανοικτού τύπου, και των διαχειριστών αυτών

(ii) αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία που διέπονται από τον ν. 2778/1999 (Α 295), και των εταιρειών διαχείρισης αυτών

(iii) αμοιβαίων κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών (Α.Κ.Ε.Σ.) που διέπονται από τον ν. 2992/2002 (Α 54)

(ε) ευρωπαϊκά μακροπρόθεσμα επενδυτικά κεφάλαια που διέπονται από τον Κανονισμό (Ε.Ε.) 2015/760 (ELTIFS) και οι διαχειριστές αυτών,

(στ) διαχειριστές οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων (Δ.Ο.Ε.Ε.) που διέπονται από τον ν. 4209/2013 ή/και την Οδηγία 2011/61/Ε.Ε.,

(ζ) οργανισμοί εναλλακτικών επενδύσεων (Ο.Ε.Ε.) τους οποίους διαχειρίζονται Δ.Ο.Ε.Ε. που διέπονται από τον ν. 4209/2013 ή/και την Οδηγία 2011/61/Ε.Ε.,

(η) εταιρείες διαχείρισης οργανισμών συλλογικών επενδύσεων που διέπονται από τον ν. 4099/2012 (Α 250) και την Οδηγία 2009/65/ΕΚ,

(θ) οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων (Ο.Σ.Ε.Κ.Α.) που διέπονται από τον ν. 4099/2012 και την Οδηγία 2009/65/ΕΚ,

(ι) εταιρείες επιχειρηματικών κεφαλαίων (EUVECA) που διέπονται από τον Κανονισμό (Ε.Ε.) 345/2013 και οι διαχειριστές αυτών,

(ια) ευρωπαϊκά ταμεία κοινωνικής επιχειρηματικότητας (EUSEF) που διέπονται από τον Κανονισμό (Ε.Ε.) 346/2013 και οι διαχειριστές αυτών,

(ιβ) εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων και εταιρείες διαχείρισης ή/και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών επί κεφαλαίων ή/και αμοιβαίων κεφαλαίων, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος ή σε κράτος που δεν έχει αξιολογηθεί από το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, όπως αυτές οι έννοιες ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013), και εποπτεύονται από αρχή της χώρας της έδρας τους, δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α , β , γ κατέχει ή διαχειρίζεται νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει την έδρα του σύμφωνα με το καταστατικό του σε άλλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, απαιτείται, για να χορηγηθεί απαλλαγή, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου.

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρεία, διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της επιχείρησης των ανωτέρω περιπτώσεων υπό στοιχεία α , β , γ , τότε, από την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης μέχρι και την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου, δεν παρέχονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για το συγκεκριμένο ακίνητο, τα προβλεπόμενα φορολογικά πιστοποιητικά τα οποία απαιτούνται κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν το ακίνητο αυτό.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

4. Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρείες που έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους, σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α , β και γ περιπτώσεις, εφόσον η καταστατική τους έδρα δεν βρίσκεται σε κράτη μη συνεργάσιμα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τα κράτη αυτά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

.....

8. Οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων α , β και γ της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες εταιρειών με καταστατική έδρα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) - εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - οι οποίες είχαν αποκτήσει ακίνητα μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου 2009, υπό την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα ήταν, κατά το χρόνο φορολογίας, φορολογικοί κάτοικοι κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) - εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - και διέθεταν αριθμό φορολογικού μητρώου του κράτους αυτού. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται εφόσον τα πρόσωπα αυτά απέκτησαν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα μετά το χρόνο φορολογίας και σε κάθε περίπτωση εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1056/2017 με θέμα “Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του Ν.3091/2002 (330 Α΄) για τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων - απαιτούμενα δικαιολογητικά και διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών”:

«Άρθρο 1

Για την εξαίρεση από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 , 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002 , απαιτείται να τηρούνται κατ΄ έτος από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, που εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις, τα εξής δικαιολογητικά, ανά περίπτωση, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας και τα οποία θα πρέπει να επιδεικνύονται ή να προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση όποτε ζητηθούν:

.....

6. Περιπτώσεις α), β) και γ) παραγράφου 3 άρθρου 15 και παραγράφου 4 του άρθρου 15

Για την εξαίρεση από την καταβολή του φόρου:

Α) των ανωνύμων εταιρειών της περίπτωσης α) της παραγράφου 3 άρθρου 15, που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα καθώς και των ανωνύμων εταιρειών, με ανώνυμες μετοχές, εφόσον το σύνολο των μετοχών τους καταλήγει σε εταιρείες οι μετοχές των οποίων βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά,

Β) των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της περίπτωσης β) της παραγράφου 3 άρθρου 15, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα,

Γ) των προσωπικών εταιρειών της περίπτωσης γ) της παραγράφου 3 άρθρου 15, εφόσον οι

εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα, και

Δ) των εταιρειών της παραγράφου 4 του άρθρου 15, που έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους, σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για τις οποίες συντρέχουν οι αναφερόμενες στις περιπτώσεις α', β' και γ' της παραγράφου 3, εφόσον η καταστατική τους έδρα δεν βρίσκεται σε κράτη μη συνεργάσιμα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τα κράτη αυτά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,

τηρούνται και επιδεικνύονται ή προσκομίζονται κατά περίπτωση:

α) Πρωτότυπα ή επικυρωμένα αντίγραφα του συστατικού εγγράφου ή του καταστατικού και του βιβλίου μετόχων.

β) Ι. Βεβαίωση οποιασδήποτε δημόσιας αρχής του κράτους έδρας της εταιρείας, από την οποία προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Σε περίπτωση κατά την οποία προβλέπεται από το νόμο καταχώρηση των μετοχών σε μητρώο θεματοφύλακα, προσκομίζεται βεβαίωση αυτού.

Αποδεκτό για τη χορήγηση της εξαίρεσης δικαιολογητικό είναι οποιοδήποτε έγγραφο (βεβαίωση, πιστοποιητικό, απόσπασμα κ.λπ.) δημόσιας αρχής, από το περιεχόμενο του οποίου προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Από το κείμενο των ανωτέρω δικαιολογητικών πρέπει να προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, έστω και αν η ημερομηνία αυτή δεν περιλαμβάνεται ρητά στο λεκτικό αυτών ή αν αυτό προκύπτει από μεταγενέστερο ή από περισσότερα του ενός δικαιολογητικά, τα οποία καλύπτουν την ημερομηνία αυτή.

ii. Εάν δεν υπάρχει τέτοια αρχή ή αν η αρχή που υπάρχει δεν εκδίδει τη βεβαίωση της ανωτέρω περίπτωσης i, υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας ή της κάθε εταιρείας, η οποία συμμετέχει στη σύνθεση της ιδιοκτήτριας εταιρείας, για τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες αυτών, καθώς και για το ότι δεν είναι δυνατή η έκδοση βεβαίωσης από δημόσια αρχή.

γ) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ή οποιοδήποτε άλλο φορολογικό έγγραφο, από το οποίο προκύπτει η ύπαρξη Α.Φ.Μ. την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες

.....
δ) Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών ανήκει σε άλλη εταιρεία/εταιρείες, για τις συμμετέχουσες εταιρείες πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α), β) και γ) της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, κατά περίπτωση, και οι εξαιρούμενες εταιρείες υποχρεούνται να τηρούν τα ως άνω υπό στοιχεία α), β) και γ) δικαιολογητικά και για την εταιρεία/εταιρείες, οι οποίες συμμετέχουν σε αυτές.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει, ότι κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, οι ονομαστικές μετοχές των ανωνύμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν εξ ολοκλήρου σε φυσικά πρόσωπα ή, σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των ονομαστικών μετοχών, των εταιρικών μεριδίων ή των εταιρικών μερίδων των εταιρειών αυτών

από άλλη εταιρεία/εταιρείες, πρέπει να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, μερίδια ή μερίδες των εταιρειών αυτών και ότι τα φυσικά αυτά πρόσωπα διαθέτουν Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Από το κείμενο των ανωτέρω δικαιολογητικών πρέπει να προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, έστω και αν η ημερομηνία αυτή δεν περιλαμβάνεται ρητά στο λεκτικό αυτών ή αν αυτό προκύπτει από μεταγενέστερο ή από περισσότερα του ενός δικαιολογητικά, τα οποία καλύπτουν την ημερομηνία αυτή.

..... Άρθρο 3

1. Για δικαιολογητικά που αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα ότι προσκομίζονται επικυρωμένα, δεν απαιτείται επικύρωση, εφόσον έχουν δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Στην περίπτωση αυτή προσκομίζεται ή φυλάσσεται ανάλογα το αντίστοιχο φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

2. Για την εξαίρεση από την καταβολή του φόρου και τη χορήγηση των απαλλαγών απαιτείται να συμπίπτουν όλα τα στοιχεία που προκύπτουν από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις, από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά και από τα λοιπά αποδεικτικά έγγραφα.

3. Τα δικαιολογητικά τα οποία έχουν συνταχθεί σε άλλη, πλην της ελληνικής, γλώσσα, συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση.»

Επειδή, στη με αριθμ. 1389/2019 απόφαση του ΣτΕ, και συγκεκριμένα στη σκέψη 6 αναφέρεται:

«Επειδή κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων του άρθρου 15 (παρ. 3 και 5) του Ν. 3091/2002 (όπως το άρθρο αυτό ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο) και του άρθρου 1 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1093/2010, η φορολογική Διοίκηση (και, περαιτέρω, σε περίπτωση ένδικης προσφυγής, το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο), προκειμένου να εκτιμήσει εάν συντρέχει περίπτωση εξαίρεσης από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων εταιρείας εδρεύουσας σε άλλο κράτος της ΕΕ, νομίμως στηρίζεται στα στοιχεία περί των μετόχων της Εταιρείας που προκύπτουν από το μητρώο Εταιρειών του εν λόγω κράτους, τα οποία (στοιχεία) τεκμαίρονται ως αληθή και ακριβή (λαμβανομένου υπόψη ότι οι εγγραφές στο μητρώο εταιρειών εξυπηρετούν τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της διαφάνειας των εννόμων σχέσεων, στις οποίες εδράζεται η ύπαρξη και η λειτουργία των Εταιρειών). Εξάλλου, το ως άνω τεκμήριο μπορεί να ανατραπεί (όχι με απόφαση διοικητικής ή δικαιοδοτικής αρχής της Ελληνικής Δημοκρατίας, η οποία, ενόψει των προαναφερομένων αρχών, καθώς και των ενωσιακών αρχών της αμοιβαίας εμπιστοσύνης και αναγνώρισης, δεσμεύεται από το ως άνω τεκμήριο, αλλά) μόνο μέσω πράξης αρμόδιου (διοικητικού ή δικαιοδοτικού) οργάνου του κράτους της έδρας της Εταιρείας, την πράξη δε αυτή βαρύνεται να επικαλεσθεί και να προσκομίσει η Εταιρεία, που επιδιώκει την εξαίρεσή της από το φόρο.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, για την απαλλαγή των εταιριών περιορισμένης ευθύνης με καταστατική έδρα στην Ελλάδα ή άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ενώσεως από τον ειδικό φόρο ακινήτων απαιτείται η συνδρομή σωρευτικώς των προϋποθέσεων και των δύο προπαρατεθεισών διατάξεων 3 και 4 του άρθρου 15, ήτοι να δηλώνονται τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν τα εταιρικά μερίδια αυτών ή στα οποία ανήκουν οι εταιρίες ή οι νομικές οντότητες οι οποίες συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στην Ε.Π.Ε. (με τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο τρίτο και τέταρτο από το τέλος εδάφιο της

παρ. 3), τα φυσικά αυτά πρόσωπα να έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα και, επιπλέον, στην περίπτωση που οι συμμετέχουσες εταιρίες έχουν έδρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, να υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με την χώρα της έδρας τους.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατά την 01/01/2020, το 50% του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας εταιρείας ανήκει στην εταιρεία «.....» με έδρα στην (.....). Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην από 11/11/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σχετικά με τη μετοχική σύνθεση της ως άνω, σύμφωνα με το Πιστοποιητικό που εκδόθηκε από την στις 30/04/2019, και απέστειλε το Τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας, μοναδική μέτοχός της είναι η εταιρεία «.....» με καταστατική έδρα στη Περαιτέρω, το ως άνω γεγονός, ήτοι ότι 100% μέτοχος της κυπριακής εταιρείας «.....» είναι η, πιστοποιείται και στο Πιστοποιητικό που εκδόθηκε από την στις 26/06/2020 που προσκομίστηκε στο πλαίσιο του ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στις 26/03/2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε ως νέο στοιχείο το από 13/03/2025 Πιστοποιητικό του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Διανοητικής Ιδιοκτησίας του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου και Βιομηχανίας της, σύμφωνα με το οποίο πιστοποιείται ότι μοναδικός μέτοχος της εταιρείας «.....» από 30/04/2019 έως 12/03/2025 είναι ο με δηλωθείσα διεύθυνση,

Επειδή, η Υπηρεσία μας στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης και δεδομένου ότι με βάση τα ανωτέρω στο φάκελο της υπόθεσης υφίσταντο αντικρουόμενα στοιχεία ως προς το ιδιοκτησιακό καθεστώς της κυπριακής εταιρείας «.....» και δεν προέκυπτε σαφώς ποιος είναι τελικά ο μέτοχος της, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/27-03-2025 έγγραφο υπέβαλε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές της Κύπρου ζητώντας να μας ενημερώσουν ως προς τη μετοχική σύνθεσης της από την σύστασή της μέχρι σήμερα, αποστέλλοντας μας ιστορικό μεταβολών μετοχικής σύνθεσης, σχετικό πιστοποιητικό καθώς και το καταστατικό και το βιβλίο μετόχων της

Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου η Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων με το με αριθμ. πρωτ. ΔΔΦΟΣ Β ΕΞ 2025 ΕΜΠ/23-04-2025 έγγραφο της με θέμα “Ανταλλαγή πληροφοριών κατ’ εφαρμογή της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ (ν. 4170/2013, ΦΕΚ Α’ 163)” μας γνώρισε τα παρακάτω:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σας γνωρίζουμε ότι οι φορολογικές αρχές της απέστειλαν την κάτωθι **τελική** απάντηση:

Η εταιρεία (ΑΦΜ, δ/ση από 28/12/2021..... Όροφος .., Γραφείο) είναι γνωστή στις αλλοδαπές αρχές.

Σχετικά με το μέτοχο της επισυνάπτεται το σχετικό “Διάταγμα για διόρθωση του Μητρώου Μελών” το οποίο αντλήθηκε από το ηλεκτρονικό αρχείο του Εφόρου Εταιρειών.»

Συνημμένο στο ως άνω απαντητικό έγγραφο περιλαμβάνεται το από 04/02/2025 συνταχθέν διάταγμα του Επαρχιακού Δικαστηρίου, σύμφωνα με το οποίο:

«...ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥΤΟ ΔΙΑ ΤΟΥ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΔΙΑΤΑΤΤΕΙ τη διόρθωση και/ή μεταβολή και/ή τροποποίηση του Μητρώου Μελών της εταιρείας, («Εταιρεία»), δια της οποίας θα μεταβάλλεται το Μητρώο Μελών της, ως εξής:

α) η διαγραφή του ονόματος του υφιστάμενου μετόχου της Εταιρείας,, με ισχύ από τις 30/04/2019 και την αντικατάστασή του με το όνομα του κ., κατόχου της Ελληνικής Ταυτότητας με αριθμό, εκδοθείσας από το Αστυνομικό Τμήμα, με διεύθυνση κατοικίας, T.K., ως του μοναδικού μετόχου της Εταιρείας από την 30/04/2019.

ΚΑΙ ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥΤΟ ΔΙΑ ΤΟΥ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΔΙΑΤΑΤΤΕΙ όπως η εταιρεία μεριμνήσει άμεσα για την καταχώρηση όλων των αναγκαίων εγγράφων στον Έφορο Εταιρειών ώστε να ενημερωθούν ανάλογα τα σχετικά μητρώα.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τα στοιχεία της οικείας έκθεσης ελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία κατά την 01/01/2020 προκύπτει ότι η μετοχική της σύνθεση είναι:

A) Ο με ΑΦΜ κατέχει το 50% του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας,

B) Η εταιρεία «.....» κατέχει το 50% του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, ως προς την ως άνω κυπριακή εταιρεία προκύπτει με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι μέτοχος αυτής κατά την 01/01/2020 είναι ο με ΑΦΜ

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και τις σχετικές Αποφάσεις της Διοίκησης, για την εξαίρεση του ειδικού φόρου ακινήτων πρέπει να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, μερίδια ή μερίδες των εταιρειών αυτών και ότι τα φυσικά αυτά πρόσωπα πρέπει να διαθέτουν ΑΦΜ στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Στην προκειμένη περίπτωση κατά τον υπό κρίση χρόνο φορολογίας 01/01/2020 προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς και της κυπριακής εταιρείας (..... και) και σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος μητρώου TAXIS τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα κατέχουν ΑΦΜ στην Ελλάδα και συγκεκριμένα:

A), με ΑΤ και ελληνικό ΑΦΜ υφιστάμενο από το έτος 1999 (Δήλωση/01-07-1999).

B), με ΑΤ και ελληνικό ΑΦΜ υφιστάμενο από το έτος 2001 (Δήλωση/25-04-2001).

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εταιρεία υπάγεται στις εξαιρέσεις του ειδικού φόρου ακινήτων και ο σχετικός ισχυρισμός της βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τα Τέλη Χαρτοσήμου

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α ' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ. 1 του β.δ/τος/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1:

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτό καθοριζομένων εγγράφων.»

στο Άρθρο 3:

«επί δανείων συναππομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιαδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του

επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.».

στο Άρθρο 14:

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Περαιτέρω στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. δ. 3717/1957 (Α' 131), η αληθής έννοια των διατάξεων της νομοθεσίας των τελών χαρτοσήμου είναι ότι ως έγγραφο το οποίο αποδεικνύει τη σύμβαση, πράξη κλπ που υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου, λογίζεται και κάθε εγγραφή στα βιβλία, η οποία υποβάλλεται στο κατά περίπτωση οφειλόμενο τέλος.

Επειδή, σύμφωνα με τη σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, κάθε απλή εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης περί κατάθεσης ή ανάληψης χρημάτων, χωρίς τη διατύπωση της αιτίας της εγγραφής αυτής υπόκειται στο τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός εάν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη, κ.λ.π. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1470/2002, ΣτΕ 4463/1997). Εάν, όμως, είτε απ' αυτή την ίδια την εγγραφή ή από στοιχεία αναφερόμενα σ' αυτή, είτε και από άλλα στοιχεία και έγγραφα της επιχείρησης προκύπτει κατάρτιση σύμβασης, τότε επιβάλλεται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται ειδικώς για τη σύμβαση (ΣτΕ 1767/1992). Εξάλλου, δεν απαιτείται να γίνεται στις εγγραφές αυτές και ρητή μνεία ότι τα ποσά των καταθέσεων καταβλήθηκαν λόγω δανείου (ΣτΕ 865/1991, ΣτΕ 73/1990). Περαιτέρω, μία σύμβαση (π.χ. δανείου) θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, εφόσον η σχετική σε αυτά εγγραφή είτε αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση, είτε περιέχει τα πραγματικά στοιχεία που συγκροτούν κατά νόμον την έννοια στη σύμβασης αυτής (ΣτΕ 3402/1988). Τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής, κατά τις παραπάνω διατάξεις, πρέπει να προκύπτουν από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία “λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν” (ΣτΕ 190/2009), εάν δεν υφίσταται σχετική σύμβαση. Τα παραπάνω επαναλαμβάνονται και στην πρόσφατη υπ' αριθμ. 862/2024 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, εν προκειμένω από τον έλεγχο στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι στις 30/05/2019 δημιουργήθηκε υποχρέωση συνολικού ποσού 2.890.181,16 ευρώ, προς το μέτοχο και αναλυτικότερα α) ύψους 2.762.000,00 ευρώ, με πίστωση του λογαριασμού της ομάδας λογαριασμών 53 «Πιστωτές Διάφοροι» και συγκεκριμένα του λογαριασμού 53.14.00.0001 «Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις προς τους Μέτοχους/.....» και β) ύψους 128.181,16 ευρώ, με πίστωση του λογαριασμού 45.22.00.0000 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)» και αιτιολογία «Έναντι» και χρέωση αντίστοιχα δανειακών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας προς την Τράπεζα

Συγκεκριμένα του δανείου Λ..... που τηρείται στο λογαριασμό 45.12.00.0000 (Τραπ.), ο οποίος χρεώνεται 2.242.567,78 ευρώ, και του δανείου Λ. που τηρείται στον λογαριασμό 45.12.00.0000 (Τραπ. Λ.), ο οποίος χρεώνεται 647.613.38 ευρώ. Από τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι αποδεικνύεται ότι υφίσταται σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας και του μετόχου της, για την οποία δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο από τον Κ.Ν.Τ.Χ. ν.4755/1930 και τον ν. 1041/1980, Τέλος Χαρτοσήμου 2% συν 20% κρατήσεων υπέρ Ο.Γ.Α. επί του ύψους του δανείου συν 20% αυτού κρατήσεων υπέρ Ο.Γ.Α.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αν και δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση δανείου μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, ήτοι της προσφεύγουσας εταιρείας και του μετόχου, από τις εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας ωστόσο αποδεικνύεται η ύπαρξη δανειακής σύμβασης μεταξύ της εταιρείας και του πιο πάνω μετόχου της, καθώς προκύπτει η μεταβίβαση των χρημάτων από το μέτοχο στην εταιρεία, ενώ εξάλλου και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υποστηρίζει και δεν αποδεικνύει ότι οι εγγραφές αυτές υπέκρυπταν άλλη έννομη σχέση, η οποία είχε υποβληθεί στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως απ' αυτά, εφόσον και η απλή εγγραφή στα βιβλία της περί δανεισμού, κατάθεσης ή ανάληψης χρημάτων υπόκεινται σε κάθε περίπτωση σε τέλος χαρτοσήμου. Με βάση τα ανωτέρω, από τις εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας αποδεικνύεται σύμβαση δανεισμού έστω και αν δεν είχε συναφθεί εγγράφως σύμβαση δανείου, και συνεπώς οι εγγραφές στους προαναφερόμενους λογαριασμούς «53.14.00.0001» και «45.22.00.0000» κατά τη χρήση 2019 υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 15 παρ. 1 περ. α και 5 περ. γ εδάφια τέταρτο και έκτο του Κ.Ν.Τ.Χ., και νόμιμα επιβλήθηκαν, εν προκειμένω, από την ελεγκτική αρχή τέλη χαρτοσήμου 2% και εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί των τελών αυτών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/11/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζεται η με αριθμ. /11-11-2024 προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με από 11/12/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της με αριθμ. /11-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020,
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της με αριθμ. /11-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φορολογικό έτος 2019

	Δήλωσης (1)	Ελέγχου	ΔΕΔ (2)	Διαφορά (2) - (1)
--	----------------	---------	------------	----------------------

Ποσό που υπόκειται σε τέλος	0,00	2.890.181,16	2.890.181,16	2.890.181,16
Τέλος χαρτοσήμου (2%)+ εισφ. ΟΓΑ (0,4%)	0,00	69.364,35	69.364,35	69.364,35
Πρόσθετος φόρος άρθρου 53 παρ. 6 ΚΦΔ (50%)	0,00	34.682,18	34.682,18	34.682,18
Σύνολο χαρτοσήμου/ΟΓΑ χαρτοσήμου και πρόσθετου φόρου	0,00	104.046,53	104.046,53	104.046,53

(ως η υπ' αριθμ. /11-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Β) Φορολογικό έτος 2020

	Δήλωσης (1)	Ελέγχου	ΔΕΔ (2)	Διαφορά (2) - (1)
Συνολική αξία ακινήτων	0,00	6.101.216,37	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 15%	0,00	915.182,46	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος άρθρου 53 παρ. 6 ΚΦΔ (50%)	0,00	457.591,23	0,00	0,00
Σύνολο κύριου και πρόσθετου φόρου	0,00	1.372.773,69	0,00	0,00

(ακύρωση της υπ' αριθμ. /11-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.