



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/07/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2581

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/04/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. και με έδρα, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης εκ μέρους της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της υπ' αριθμόν/23-12-2024 Δήλωσης Ειδικού Φόρου Ακινήτων έτους 2024 που υπέβαλε με επιφύλαξη κατ' άρθ. 24 Κ.Φ.Δ. (κωδ. αιτήματος:/20241223/44921).
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Κ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/04/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στο ΚΕ.ΦΟ.Κ. ΑΤΤΙΚΗΣ την υπ' αριθμόν/23-12-2024 Δήλωση Ειδικού Φόρου Ακινήτων έτους 2024 με επιφύλαξη κατ' άρθ. 24 Κ.Φ.Δ., με την οποία προέκυψε φόρος ύψους **1.971.820,69 €** (προ προσαυξήσεων). Στο συνοδευτικό αίτημα που υπέβαλε (κωδ.:/20241223/44921) ισχυρίστηκε δεν οφείλει Ειδικό Φόρο Ακινήτων, διότι αποκαλύπτει με ουσιώδη τρόπο τους απώτατους πραγματικούς της δικαιούχους.

Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι την 1^η Ιανουαρίου 2024, το μετοχικό της κεφάλαιο ανήκε:

- α) κατά ποσοστό 88,49% σε αλλοδαπές ετερόρρυθμες εταιρείες (funds), οι οποίες τυγχάνουν διαχειρίσεως από εποπτευόμενο διαχειριστή οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων (Δ.Ο.Ε.Ε.),
- β) κατά ποσοστό 10,01% σε φυσικά πρόσωπα με ελληνικό Α.Φ.Μ. και
- γ) μόνο κατά ποσοστό 1,5% σε νομικό πρόσωπο, για το οποίο δε διέθετε στοιχεία ως προς τους τελικούς πραγματικούς του δικαιούχους.

Οι λόγοι που προέβαλε στο αίτημά της προς υποστήριξη του ισχυρισμού της περί μη οφειλής Ειδικού Φόρου Ακινήτων ήταν οι εξής:

- 1) Το σκέλος ως προς το οποίο δεν καθίσταται εφικτό να παρασχεθούν πληροφορίες για τους τελικούς δικαιούχους της κυριότητας των επίμαχων ακινήτων, αντανακλά μόλις το 1,5% της συνολικής κυριότητας, με αποτέλεσμα τυχόν ερμηνευτική προσέγγιση ότι μόνο το ισχνό αυτό ποσοστό αρκεί, ώστε να τεθεί εκποδών η απαλλαγή, καίτοι τα τυπικά της κριτήρια πληρούνται στο ακέραιο ως προς το λοιπό, συντριπτικώς πλειοψηφικό, ποσοστό ιδιοκτησίας, ύψους 98,5%, αντίκειται αφενός στον ίδιο τον σκοπό της επιβολής του Ε.Φ.Α. και αφετέρου στη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας. Ειδικώς ως προς την τελευταία, υπερβαίνει το αναγκαίο και εύλογο μέτρο και υπερακοντίζει τον σκοπό του νομοθέτη η επιβολή φόρου εν συνόλω για τη μη τυπική πλήρωση ως προς ένα απειροελάχιστο ποσοστό του συνόλου κι ενώ ως προς το υπόλοιπο συντριπτικό ποσοστό σημειώνεται πλήρης στοίχιση με τις επιταγές του νόμου.
- 2) Πληρούνται, σε κάθε περίπτωση, τα κριτήρια που η προπαρατεθείσα νομολογία θέτει ως ικανά να θεμελιώσουν εξαίρεση από τον Ε.Φ.Α., πέραν των ρητώς αναφερομένων στον νόμο περιπτώσεων, ήτοι:
 - η διαθεσιμότητα/παροχή στις φορολογικές αρχές από το υποκείμενο του φόρου αυξημένου εύρους πληροφοριών αναφορικά με τις ιδιοκτησίες και τις ταυτότητες των ιδιοκτητών των ακινήτων,
 - η αυξημένη δυνατότητα πρόσβασης των φορολογικών αρχών στις εν λόγω πληροφορίες,
 - η ελεγκσιμότητα των εν λόγω πληροφοριών από τη Φορολογική Διοίκηση μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές αρχές της χώρας όπου εδρεύει η εταιρεία στην οποία ανήκει το 1,5%.
- 3) Δεν πρόκειται για περίπτωση «μη επιθυμίας» κατ' ουσίαν της αποκάλυψης της ταυτότητας των πραγματικών ιδιοκτητών του ακινήτου, άλλως δε θα παρεχόταν εν γένει καμία

πληροφορία ως προς τους πραγματικούς ιδιοκτήτες εν συνόλω και όχι για ένα μόνο-και δη τόσο μικρό-ποσοστό.

- 4) Με τα ανωτέρω δεδομένα, ήτοι με την πλήρη αποκάλυψη των τελικών δικαιούχων ως προς το συντριπτικώς μεγαλύτερο μέρος των ιδιοκτητών, ποσοστού συμμετοχής 98,5% και τη δυνατότητα αναζήτησης περαιτέρω στοιχείων για το υπόλοιπο μόλις 1,5% μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, η δήλωση Ε.Φ.Α. υπόκειται πραγματικά και αποτελεσματικά στην ελεγκτική φορολογική δικαιοδοσία των ημεδαπών φορολογικών αρχών ως προς το αληθές/ακριβές αυτής.
- 5) Η τυχόν επιβολή φόρου σε μια τέτοια περίπτωση επιφέρει και την επιβολή ποινικών συνεπειών για τα μέλη του Δ.Σ. και συνακόλουθα, κατά τον τρόπο αυτό επέρχεται και παραβίαση του 1^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Λόγω άπρακτης παρέλευσης της εκ του νόμου προβλεπόμενης προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή του σχετικού αιτήματος επιφύλαξης κατ' άρθ. 24 του Κ.Φ.Δ., αυτό τεκμαίρεται ως σιωπηρώς απορριφθέν.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (σιωπηρής απόρριψης) προβάλλοντας αυτούσιους τους ισχυρισμούς που είχε προβάλει και στο υπ' αριθμόν/20241223/44921 αίτημα επιφύλαξης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002:

«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.

2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:

α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητά αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας.

γ) ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (Α' 82), τον ν. 27/1975 (Α' 77), τον ν. 814/1978 (Α' 144) και τον ν. 2238/1994 (Α' 142) και πλοιοκτήτριες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή που παραχωρούν δωρεάν, σύμφωνα με την άδεια εγκατάστασής τους, σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αποκλειστικά για τις παραπάνω χρήσεις. Επίσης, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου για ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις της παρούσας περίπτωσης, αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.

δ) Εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει κατά πλειοψηφία στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή εταιρείες των οποίων η πλειοψηφία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου διορίζεται από το Ελληνικό Δημόσιο ή από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, αλλοδαπά κράτη με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι γνωστές θρησκείες και δόγματα κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία 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.

ζ) Ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (ΑΕΕΑΠ), οι οποίες συνιστούν εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, καθώς και θυγατρικές αυτών εταιρείες του άρθρου 22 παρ. 3 περιπτώσεις δ' και ε' του ν. 2778/1999, που εποπτεύονται από αρχή της χώρας της καταστατικής τους έδρας, εκτός αυτών των οποίων η καταστατική έδρα βρίσκεται σε μη συνεργάσιμα κράτη, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τα κράτη αυτά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

η) οργανισμοί εναλλακτικών επενδύσεων (Ο.Ε.Ε.), τους οποίους διαχειρίζονται Δ.Ο.Ε.Ε. που διέπονται από τον ν. 4209/2013 (Α' 235) και την Οδηγία 2011/61/ΕΕ, και η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, όπως αυτό ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167).

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 οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

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 (Α' 37), τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά σωματεία, καθώς και οι ημεδαπές εγγεγραμμένες Ο.Κοι.Π..

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 οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, 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 ταμειυτηρίων 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 σε 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.

6. Στις περιπτώσεις γ' και στ' της παραγράφου 2, καθώς και στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3, η απαλλαγή χορηγείται κατόπιν αίτησης των νομικών προσώπων προς το Υπουργείο Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη χορήγηση των απαλλαγών αυτών.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.

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 31η 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.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή από τη σαφή ρητή διατύπωση των παραπάνω διατάξεων και ιδίως της περίπτωσης α' της παρ. 3, προκύπτει ότι για να τύχει μια ανώνυμη εταιρεία που έχει ονομαστικές μετοχές και που καταρχήν έχει υποχρέωση καταβολής Ε.Φ.Α. σύμφωνα με την παρ. 1, της εξαίρεσης από την καταβολή του εν λόγω φόρου, θα πρέπει να έχει έδρα σύμφωνα με το καταστατικό της στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι ονομαστικές μετοχές της να είναι μέχρι φυσικού προσώπου ή να δηλώνει τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν το σύνολο των ονομαστικών μετοχών της, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα έχουν Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα.

Επειδή συνεπώς, στην κρινόμενη περίπτωση δεν μπορεί να λάβει χώρα η ανωτέρω εξαίρεση της παρ. 3 και η προσφεύγουσα υπάγεται κανονικά στον Ε.Φ.Α., διότι **δε δηλώνει τα φυσικά πρόσωπα (με Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα) που κατέχουν το σύνολο (100%) του μετοχικού της κεφαλαίου.** Ειδικότερα, σύμφωνα με όσα αναφέρει η προσφεύγουσα στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή της, αλλά και σύμφωνα με την προσκομιζόμενη βεβαίωση μετοχικής σύνθεσης με ημερομηνία 15/03/2025, πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία με ονομαστικές μετοχές, μοναδική μέτοχος της οποίας είναι από τον Δεκέμβριο του 2023 η κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία Σύμφωνα με την προσφεύγουσα, το σύνολο των μετοχών της εν λόγω εταιρείας κατείχε η εταιρεία συμμετοχών με έδρα την Κύπρο, μοναδική μέτοχος της οποίας ήταν η ελληνική εταιρεία, η οποία ανήκε κατά ποσοστό 100% στην εταιρεία με έδρα το Λουξεμβούργο. Το μετοχικό κεφάλαιο της παραπάνω εταιρείας ήταν κατανεμημένο κατά ποσοστό 88,49% στην εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με έδρα στο Τζέρσεϊ, μέτοχοι της οποίας ήταν ετερόρρυθμες εταιρείες (funds), ομόρρυθμος εταίρος και ασκών τη διαχείριση των οποίων ήταν η, η οποία είναι εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίων με έδρα το Τζέρσεϊ και τελεί υπό την εποπτεία της αρμόδιας αρχής της χώρας (Financial Services Commission), το δε υπόλοιπο ποσοστό 11,51% του μετοχικού κεφαλαίου κατανεμόταν ως εξής: ποσοστό 9,49% κατεχόταν έμμεσα από φυσικά πρόσωπα με ελληνικό Α.Φ.Μ. μέσω των κυπριακών εταιρειών και και ποσοστό 0,52% ανήκε σε φυσικό πρόσωπο με ελληνικό Α.Φ.Μ., ποσοστό δε 1,5% ανήκει στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, για τους τελικούς δικαιούχους της οποίας η προσφεύγουσα δηλώνει ότι δε διαθέτει περαιτέρω στοιχεία.

Επειδή επομένως, πρόκειται για διαδοχή πολλών εταιρειών, καθεμιά από τις οποίες αποτελεί τον μοναδικό μέτοχο της επόμενης, με απώτατο μοναδικό μέτοχο μία εταιρεία (.....), το μετοχικό κεφάλαιο της οποίας κατανέμεται σε νομικά και φυσικά πρόσωπα. Δεδομένων των ανωτέρω, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι για το ποσοστό 88,49% του μετοχικού της κεφαλαίου που κατέχεται από την δεν απαιτείται περαιτέρω

δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους σύμφωνα με της παρ. 3 (εδαφ. 9 περ. ιβ'), για ποσοστό 1,5% αυτού δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία ως προς τους τελικούς δικαιούχους μέχρι φυσικού προσώπου. Συγκεκριμένα, για το εν λόγω ποσοστό που ανήκει στην εταιρεία η ίδια η προσφεύγουσα αναφέρει ότι δεν έχει στοιχεία ως προς τα πρόσωπα που αποτελούν τους τελικούς δικαιούχους. Επιπρόσθετα, ως προς το ποσοστό 9,49% του μετοχικού κεφαλαίου που, κατά τους ισχυρισμούς της, κατέχεται έμμεσα από φυσικά πρόσωπα με ελληνικό Α.Φ.Μ. μέσω των κυπριακών εταιρειώνκαι, παρατηρείται ότι από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα δεν προκύπτει με σαφήνεια το ονοματεπώνυμο και ο Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα των τελικών μετόχων (φυσικών προσώπων) των εν λόγω εταιρειών, όπως θα έπρεπε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 της Α. 1206/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την Α.1089/2023 απόφαση.

Επειδή εξάλλου, όπως προελέχθη, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. (α') της παρ. 3, για να τύχει απαλλαγής από τον Ε.Φ.Α. μία υπόχρεη εταιρεία, πρέπει να έχει δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση, τουλάχιστον κατά ονοματεπώνυμο και Α.Φ.Μ., τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν το 100% του μετοχικού της κεφαλαίου, ενώ από κανένα σημείο του νόμου δεν προκύπτει ότι μπορεί να υπολείπεται έστω και μικρό αυτού ποσοστό ως προς την αποκάλυψη των αληθών δικαιούχων μέχρι φυσικού προσώπου [σχετ. και η υπ' αριθμόν/2025 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία έκρινε ότι νομίμως επιλήφθηκε του φορολογικού ελέγχου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και μεν προέκυπτε από το περιεχόμενο του καταστατικού της εκκαλούσας η ταυτότητα των φυσικών προσώπων και ιδρυτών αυτής, ωστόσο δεν προέκυπτε η ταυτότητα των φυσικών προσώπων που κατείχαν τις υπόλοιπες μετοχές του μετοχικού της κεφαλαίου και δη την πλειοψηφία αυτού (σκ. 13)]. Ως εκ τούτου, στην κρινόμενη περίπτωση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω διάταξης και η εταιρεία δεν μπορεί να εξαιρεθεί από την επιβολή Ε.Φ.Α..

Επειδή συναφώς και η επικληθείσα από την προσφεύγουσα νομολογία του ΣτΕ (βλ. σελ. 6 έως 10 της ενδικοφανούς προσφυγής), δεν οδηγεί στο συμπέρασμα που αναφέρει η εταιρεία, ότι δηλαδή αρκεί η αυξημένη δυνατότητα πρόσβασης των φορολογικών αρχών στις εν λόγω πληροφορίες και η ελεγχιμότητα αυτών από τη Φορολογική Διοίκηση, μέσω της διαδικασίας αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές αρχές της χώρας όπου εδρεύει η εταιρεία του 1,5%, ώστε εν τέλει να θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα απαλλάσσεται του Ε.Φ.Α.. Αντιθέτως, πρέπει να έχει προηγηθεί η αποκάλυψη από την εταιρεία-υποκείμενο του φόρου, των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν στο σύνολο του μετοχικού της κεφαλαίου, δηλαδή, σε κάθε περίπτωση, τα φυσικά πρόσωπα για τα οποία υπάρχει αυξημένη δυνατότητα ελέγχου, θα πρέπει να έχουν δηλωθεί από την εταιρεία στις ελληνικές φορολογικές αρχές.

Επειδή και η παρ. 5 του άρθ. 15 του ν.3091/2002 έχει κριθεί και με την ΣτΕ .../2021, σύμφωνα με την οποία, το νομικό πρόσωπο της υπόθεσης αυτής είχε την υποχρέωση να δηλώσει το ίδιο τα στοιχεία των φυσικών προσώπων-τελικών μετόχων του, παρόλο που τηρείτο στην έδρα του αντίγραφο του καταστατικού της συμμετέχουσας εταιρείας.

Επειδή εξάλλου, στην κρινόμενη περίπτωση, δεν πληρούνται σωρευτικώς τα κριτήρια που, σύμφωνα με την ως άνω νομολογία, ο νομοθέτης αναδεικνύει ως ουσιώδη για την απαλλαγή από τον φόρο. Τούτο δε, διότι η προσφεύγουσα δεν έχει καταστήσει διαθέσιμο στις φορολογικές αρχές το «αυξημένο εύρος πληροφοριών αναφορικά με τις ιδιοκτησίες και τις ταυτότητες των ιδιοκτητών των ακινήτων» που απαιτεί η προαναφερθείσα νομολογία του

Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1312/2023), προκειμένου αυτή να απαλλάσσεται από τον Ε.Φ.Α., διότι ένα τέτοιο εύρος πληροφοριών πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον το ονοματεπώνυμο και τον Α.Φ.Μ. των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν στο σύνολο του μετοχικού της κεφαλαίου.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **22/04/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης εκ μέρους της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της υπ' αριθμόν/23-12-2024 Δήλωσης Ειδικού Φόρου Ακινήτων έτους 2024 που υπέβαλε με επιφύλαξη κατ' άρθ. 24 Κ.Φ.Δ. (κωδ. αιτήματος:/20241223/44921).

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:

Ποσό βεβαίωσης Ε.Φ.Α.: 1.971.820,69 € (προ προσαυξήσεων)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.