



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/09/2017

Αριθμ. Αποφ.: 1955

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης ...2017** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρείας με την επωνυμία «» ΑΦΜ, με έδρα στην, και έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, στην οδό του Δήμου, και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των με αριθμό2017.../-2017,-2017,-2017,-2017 και-2017 πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 και ν. 3842/2010, για τα ακίνητα

που υπάρχουν την 01/01/2008, 01/01/2009, 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία « » , με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε 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:

1) Με την με αρ.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2008, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 1.716,55 € και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 2.059,86 € ήτοι συνολικό ύψος 3.776,41 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη υποβολή δήλωσης Ειδικού Φόρου Επί Ακινήτων ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

2) Με την με αρ.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2009, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 5.292,42 € και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 6.350,90 € ήτοι συνολικό ύψος 11.643,32 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη υποβολή δήλωσης Ειδικού Φόρου Επί Ακινήτων ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

3) Με την με αρ.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2010, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 26.996,92 € και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 32.396,30 € ήτοι συνολικό ύψος 59.393,22 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη υποβολή δήλωσης Ειδικού Φόρου Επί Ακινήτων ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

4) Με την με αρ.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2011, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 26.996,92 € και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 32.396,30 € ήτοι συνολικό ύψος 59.393,22 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη υποβολή δήλωσης Ειδικού Φόρου Επί Ακινήτων ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

5) Με την με αρ.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 26.996,92 € και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους

32.396,30 € ήτοι συνολικό ύψος 59.393,22 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη υποβολή δήλωσης Ειδικού Φόρου Επί Ακινήτων ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

6) Με την με αρ.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 26.996,92 € και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 32.396,30 € ήτοι συνολικό ύψος 59.393,22 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη υποβολή δήλωσης Ειδικού Φόρου Επί Ακινήτων ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

Εσφαλμένα εκδόθηκαν σε βάρος της, οι προσβαλλόμενες πράξεις ειδικού φόρου ακινήτων άρθρου 15 ν. 3091/2002 και ν. 3842/2010, καθότι εμπίπτει στην εξαίρεση της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 15 ν. 3091/2002, αφού έχει δηλώσει στην αρμόδια φορολογική αρχή τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκει η εταιρεία που κατέχει το κεφάλαιο της. Ειδικότερα επικαλείται, ως μοναδικό μέτοχο της, την εταιρεία με την επωνυμία «», εταιρεία συσταθείσα στην Κυπριακή Δημοκρατία. Η εν λόγω εταιρεία κατέχει τις μετοχές της προς όφελος των τελικών δικαιούχων (.....) του εμπιστεύματος «.....» μέχρι και σήμερα. Όλα τα παραπάνω αποδεικνύονται πλήρως τόσο από την προσκομιζόμενη με ημερομηνία/2016, ένορκη δήλωση της, δικηγόρου και διευθύντριας της εταιρείας «.....», όσο και από το συνημμένο σε αυτήν πιστοποιητικό μετόχων της εταιρείας, από το οποίο προκύπτει ότι ο μοναδικός μέτοχος της προσφεύγουσας είναι η εταιρεία «.....» με μετοχικό κεφάλαιο 1,00 Λίρα Αγγλίας. Επίσης, οι προσβαλλόμενες δεν έλαβαν υπόψη την εννοιολογική αλλά και ουσιαστική διαφορά μεταξύ «εγκεκριμένου» και «εκδιδόμενου» μετοχικού κεφαλαίου, η οποία αναγνωρίζεται από το Αγγλικό Δίκαιο, βάσει του οποίου συστάθηκε η εν λόγω εταιρεία. Ο όρος «εγκεκριμένο» μετοχικό κεφάλαιο καθορίζει το ανώτατο όριο μέχρι το οποίο οι διαχειριστές μιας εταιρείας μπορούν να εκδώσουν μετοχές, ενώ η ύπαρξη πολύ μικρότερου εκδιδόμενου μετοχικού κεφαλαίου σε σχέση με το εγκεκριμένο αποτελεί κανόνα στις αγγλικές εταιρείες. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, κατά τη σύσταση της εταιρείας καθορίστηκε εγκεκριμένο μετοχικό κεφάλαιο στο ποσό των 1.000 Λιρών Αγγλίας, διαιρούμενο σε μετοχές της 1 Λίρας, αλλά εκδόθηκε μετοχικό κεφάλαιο μίας (1) λίρας Αγγλίας, τις μετοχές του οποίου κατέχει η εταιρεία «.....». Συνεπώς, ο μοναδικός μέτοχος είναι η εταιρεία «.....» και μη νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με την αιτιολογία ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία ή έγγραφα από τα οποία να προκύπτει ποιος είναι ο κάτοχος των υπόλοιπων 999 μετοχών. Τέλος αιτείται να κληθεί για ακρόαση στα πλαίσια της ενδικοφανούς διαδικασίας, προκειμένου να προσκομίσει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που αναμένει από το Μητρώο εταιριών της Αγγλίας και Ουαλίας του Ην. Βασιλείου και τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο ακινήτων, της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α΄ 24.12.2002), όπως ίσχυσε μέχρι 31-12-2009, ορίζεται ότι:

Άρθρο 15. Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

«1. Εταιρείες οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 17 του νόμου αυτού.

3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 οι εξής κατηγορίες επιχειρήσεων, 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.

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.

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.

δ) Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, που έχει συσταθεί με διάταξη τελευταίας βουλήσεως και επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς.»

«Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των 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 περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄ κατέχουν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων και των ταμειυτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εφόσον όλα τα ανωτέρω λειτουργούν σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εποπτεύονται από αρχή κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και «θεσμικοί επενδυτές» που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α΄), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους».

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1041/5.3.2003 (Ερμηνεία των διατάξεων του Ν.3091/2002) (Άρθρα 15, 16, 17 και 18)

«Με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 18 επιβάλλεται για πρώτη φορά ειδικός φόρος επί των ακινήτων, που αποσκοπεί στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που

παρατηρείται συνήθως σε ακίνητα που ανήκουν σε αλλοδαπές εταιρείες, οι οποίες δεν έχουν καμία δραστηριότητα στη χώρα της έδρας τους. αλλά ούτε - κατά κανόνα - και στη χώρα όπου βρίσκονται τα ακίνητα τα οποία κατέχουν.

ΑΡΘΡΟ 16

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 επιβάλλεται ειδικός ετήσιος φόρος 3% επί της αξίας των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε εταιρείες κατά πλήρη ή ψιλή κυριότητα ή επί των οποίων έχουν αυτές εμπράγματα δικαιώματα επικαρπίας.

Εξαιρούνται από την καταβολή του φόρου αυτού:

β) Αν έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (παρ. 3)

- Ανώνυμες Εταιρείες με ονομαστικές μετοχές.....

- Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή **εφόσον συμμετέχουν νομικά πρόσωπα να δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες τους.**

- Προσωπικές Εταιρείες,

Δηλαδή αν το σύνολο των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων δεν το κατέχουν φυσικά πρόσωπο, τότε τα νομικά πρόσωπα που συμμετέχουν πρέπει και αυτά να δηλώσουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν το σύνολο των δικών τους μετοχών, μεριδίων ή μερίδων.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2003 Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση εταιρειών από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων):

«Τα δικαιολογητικά έχουν ως εξής:

9. Επικυρωμένο αντίγραφο μετοχολογίου ή καταστατικού με τις τυχόν τροποποιήσεις, αν η εταιρεία δηλώνει τις ονομαστικές μετοχές της μέχρι φυσικού προσώπου ή αν αυτά ανήκει το σύνολο των μερίδων, καθώς και δήλωση των συμμετεχόντων φυσικών προσώπων. Αντιθέτως, δεν απαιτείται δήλωση φυσικών προσώπων, αν η εταιρεία ανήκει σε: α) επιχείρηση εισηγμένη στο χρηματιστήριο, παρά μόνο η βεβαίωση του χρηματιστηρίου β) πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαίων κεφαλαίων και επενδύσεων χαρτοφυλακίου, παρά μόνο βεβαίωση της αρχής του κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και γ) θεσμικό επενδυτή σε οργανωμένη αγορά της Ένωσης, παρά μόνο βεβαίωση για την ιδιότητα του από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α΄ 23-04-2010) και ισχύει από 01-01-2010, ορίζεται ότι:

«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

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,

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 πιστωτικά ιδρύματα περιλαμβανομένων και των ταμειυτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, όπως αυτό ορίζεται με τις διατάξεις των [παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε.](#), και εποπτεύονται από αρχή της χώρας της έδρας τους, καθώς και θεσμικοί επενδυτές που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

Περαιτέρω, το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3, αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 9 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου και ορίζει ότι :

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει 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 εταιρείας 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
5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.
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. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3842/2010 επισημαίνεται ότι: «Με σκοπό τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του νομικού πλαισίου που περιβάλλει τα ακίνητα των εξωχώριων εταιρειών επέρχεται αύξηση του συντελεστή από 3% σε 15%. Επίσης, διευρύνεται η κατηγορία των υπόχρεων σε ειδικό φόρο ώστε, πέραν των εταιρειών, να μπορούν να συμπεριληφθούν στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει, και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία έχουν συσταθεί στη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους. (...) Περαιτέρω ορίζεται ότι τα φυσικά πρόσωπα τα οποία κατέχουν ονομαστικές μετοχές ανώνυμων εταιρειών, εταιρικά μερίδια εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή εταιρικές μερίδες προσωπικών εταιρειών, ατομικά ή μέσω νομικών προσώπων που έχουν το σύνολο ή μέρος των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των ανωτέρω εταιρειών, **θα πρέπει να έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. Σε περίπτωση μη ύπαρξης αριθμού φορολογικού μητρώου θα πρέπει τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες έκδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου, ώστε να χορηγηθεί η απαλλαγή. Σκοπός της εν λόγω τροποποίησης είναι η υποχρέωση έκδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου να λειτουργήσει ως αντικίνητρο σε ενδεχόμενη αναληθή δήλωση περί των φυσικών προσώπων, πραγματικών φορέων των νομικών προσώπων που έχουν μέρος ή σύνολο των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εν λόγω εταιρειών. Η προσθήκη αυτή κρίνεται επιβεβλημένη καθώς αποτελεί συνήθη πρακτική η δήλωση ως φυσικών προσώπων – φορέων νομικών προσώπων - άλλων από αυτών που πραγματικά είναι (αχυράνθρωποι, *nominees*, *trustees*). ...».**

Περαιτέρω, με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 3842/2010, ορίζεται ότι «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης, εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1093/14.6.2010** Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 959/30.6.2010), με την οποία καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά τα οποία πρέπει να τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις περί εξαιρέσεων από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους

2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 και τα οποία θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Στην ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι :

Άρθρο 1, «Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. [3091/2002](#), όπως τροποποιήθηκε με την [παράγραφο 1 του άρθρου 57](#) του ν. [3842/2010](#), απαιτείται τα τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί απαλλαγών, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

5. Περιπτώσεις α', β' και γ' [παραγράφου 3 άρθρου 15](#)

α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τυχόν τροποποιήσεις του, συνοδευόμενο από πιστοποιητικό της αρμόδιας αρχής περί των τροποποιήσεων αυτών καθώς και των σχετικών φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπου προβλέπεται. Εάν πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της σε χώρα Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τροποποιήσεις του, καθώς και βεβαίωση της εκάστοτε αρμόδιας αρχής του Κράτους – Μέλους έδρας της εταιρείας, από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β) Αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες των εταιρειών των περιπτώσεων α', β' και γ' της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν. [3091/2002](#).

Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών που τυγχάνουν των απαλλαγών των περιπτώσεων α', β' και γ' της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν. [3091/2002](#) ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι εταιρείες των ανωτέρω περιπτώσεων υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους τα ως άνω υπό στοιχεία α' και β' δικαιολογητικά και για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που συμμετέχει στην εταιρεία που τυγχάνει της απαλλαγής. Επιπλέον, για το συμμετέχον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν. [3091/2002](#), κατά περίπτωση.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:

1) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών είναι ονομαστικές και ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών από νομικό πρόσωπο να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις ανώνυμες εταιρείες.

2) Τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

3) Οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες που συμμετέχουν στις προσωπικές εταιρείες.

Δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους, εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, εταιρικών μεριδίων ή εταιρικών μερίδων της υπόχρεης εταιρείας και των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτήν ανήκει σε:

1) Εταιρεία της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

2) Πιστωτικό ίδρυμα, περιλαμβανομένων και των ταμιευτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικό ταμείο, ασφαλιστική εταιρεία, αμοιβαίο κεφάλαιο, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρεία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων ή εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου χώρας Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση της αρμόδιας εποπτικής αρχής του Κράτους – Μέλους της καταστατικής τους έδρας ή της Κεντρικής Τράπεζας, αν πρόκειται για πιστωτικά ιδρύματα, ή της αρμόδιας υπηρεσίας ή ανεξάρτητης αρχής που εποπτεύει ασφαλιστικούς οργανισμούς.

3) «Θεσμικό επενδυτή» που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά χώρας Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση για την ιδιότητά του, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1114/17.5.2011 - Συμπλήρωση και τροποποίηση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1093/14.6.2010 σχετικά με τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α') και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν. 3943/2011 (Φ.Ε.Κ. 66Α')

«Η Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ.1093/14.6.2010](#) συμπληρώνεται και τροποποιείται και έχει ως εξής:

Άρθρο 1, «Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις [παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15](#) του ν. [3091/2002](#), όπως αντικαταστάθηκε με την [παράγραφο 1 του άρθρου 57](#) του ν. [3842/2010](#) και τροποποιήθηκε με το [άρθρο 24](#) του ν. [3943/2011](#), απαιτείται να τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί εξαιρέσεων, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

6. Περιπτώσεις α', β' και γ' [παραγράφου 3 άρθρου 15](#)

α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία,

Εάν πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της σε χώρα Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τροποποιήσεις του, καθώς και βεβαίωση της εκάστοτε αρμόδιας αρχής του Κράτους – Μέλους έδρας της εταιρείας, από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β) Αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες των εταιρειών των περιπτώσεων α', β' και γ' της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν. [3091/2002](#).

Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών που υπάγονται στις εξαιρέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν. [3091/2002](#) ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι εταιρείες των ανωτέρω περιπτώσεων υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους τα ως άνω υπό στοιχεία α' και β' δικαιολογητικά και για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που συμμετέχει στην εταιρεία που υπάγεται στην εξαίρεση. Επιπλέον, για το συμμετέχον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν. [3091/2002](#), κατά περίπτωση.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:

1) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών

2) Τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

3) Οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν

Δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους, εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, εταιρικών μεριδίων ή εταιρικών μερίδων της υπόχρεης εταιρείας και των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτήν ανήκει σε:

1) Εταιρεία της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

2) Πιστωτικό ίδρυμα, περιλαμβανομένων και των ταμειευτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικό ταμείο, ασφαλιστική εταιρεία,

3) «Θεσμικό επενδυτή» που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά χώρας Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....»

Άρθρο 2

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, που εμπίπτουν στις διατάξεις περί εξαιρέσεων των [παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 15](#) του ν. [3091/2002](#), υποχρεούνται να φυλάσσουν τα

δικαιολογητικά του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης για χρονικό διάστημα είκοσι (20) ετών από το χρόνο φορολογίας και να τα επιδεικνύουν σε πιθανό φορολογικό έλεγχο, με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με την περ. β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 17](#) του ν. [3091/2002](#), όπως ισχύει, τα οποία συνυποβάλλουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά με τη δήλωση του ειδικού φόρου.

Τα δικαιολογητικά του άρθρου 1 πρέπει να έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, συμπεριλαμβανομένης και ενδεχόμενης παράτασης που δόθηκε για την υποβολή της δήλωσης αυτής. Στις δηλώσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, λόγω έκδοσης των δικαιολογητικών σε χρόνο μεταγενέστερο της ανωτέρω προθεσμίας, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο ν. [2523/1997](#). Οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που τα δικαιολογητικά τηρούνται στο αρχείο των νομικών προσώπων.

Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσης της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ.1093/14.6.2010](#) (Φ.Ε.Κ. 959Β').»

Επειδή, περαιτέρω, με την **παραγράφο 1 του άρθρου 102 του Ν 4446/2016**, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 8 του άρθρου 15 του Ν 3091/2002 ως ακολούθως "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, σύμφωνα με την **παραγράφο 2 του άρθρου 102 του Ν 4446/2016** "2. Οι ρυθμίσεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για υποθέσεις οι οποίες κατά την κατάθεση του παρόντος είναι εκκρεμείς ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των Διοικητικών Δικαστηρίων, καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή ενδίκου μέσου. Επίσης, εφαρμόζονται και για υποθέσεις για τις οποίες κατά την κατάθεση του παρόντος οι σχετικές πράξεις έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί,

οπότε και τροποποιούνται με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε.

Για τη χορήγηση της εξαίρεσης στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης του αριθμού φορολογικού μητρώου."

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1004/2017** "Από την παράγραφο 1 του άρθρου 102, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 8 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 , προκύπτει ότι οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ισχύουν ακόμα και όταν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών δεν είχαν αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα μέχρι τον χρόνο φορολογίας, με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Οι εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., ΟΕ και Ε.Ε.) έχουν 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.

2. Οι ανωτέρω εταιρείες είχαν αποκτήσει ακίνητα μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2009.

3. Τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες των ανωτέρω εταιρειών ήταν, κατά τον 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.

4. Τα φυσικά πρόσωπα έχουν αποκτήσει ή αποκτούν αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) στην Ελλάδα μετά τον χρόνο φορολογίας και το αργότερο εντός μηνός από τη δημοσίευση του Ν.4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, η οποία (δημοσίευση) έγινε στις 22-12-2016.

Β. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του κοινοποιούμενου άρθρου η προαναφερόμενη ρύθμιση εφαρμόζεται και στις υποθέσεις, οι οποίες κατά την κατάθεση του Ν.4446/2016 στη Βουλή των Ελλήνων, ήτοι την 12-12-2016, ήταν εκκρεμείς ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των Διοικητικών Δικαστηρίων καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμούσε η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή ενδίκου μέσου. Επίσης εφαρμόζεται και σε υποθέσεις για τις οποίες οι σχετικές πράξεις είχαν εκδοθεί άλλα δεν είχαν κοινοποιηθεί μέχρι την 12-12-2016, οπότε σε αυτές τις περιπτώσεις οι εκδοθείσες πράξεις τροποποιούνται με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε.

Σύμφωνα με την ίδια παράγραφο, για τη χορήγηση της εξαίρεσης επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, δηλαδή 2.500 ευρώ, για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου."

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 1 παράγραφος 6 της ΠΟΛ 1056/19-04-2017** "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,

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

Δ) των εταιρειών της παραγράφου 4 του άρθρου 15, ή προσκομίζονται κατά περίπτωση:

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

β) i. 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.

Ειδικά, για την εξαίρεση της παραγράφου 8 του άρθρου 15, απαιτούνται επιπλέον και τα εξής δικαιολογητικά:

i. Ο τίτλος απόκτησης ακινήτου, από τον οποίο να προκύπτει ότι το ακίνητο αποκτήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2009.

ii. Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας καθώς και βεβαίωση απόκτησης Α.Φ.Μ., στη χώρα φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες, από την οποία να προκύπτει ότι το φυσικό πρόσωπο είχε Α.Φ.Μ. πριν το έτος 2010.

iii. Βεβαίωση απόκτησης Α.Φ.Μ., στην Ελλάδα των φυσικών προσώπων, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες, από την οποία να προκύπτει ότι ο Α.Φ.Μ. αποκτήθηκε μέχρι και την 22α Ιανουαρίου 2017.

iv. Φωτοαντίγραφο της πράξης επιβολής του προστίμου 2.500 (δυόμιση χιλιάδων) ευρώ από τον αρμόδιο προϊστάμενο απόδοσης Α.Φ.Μ. για κάθε φυσικό πρόσωπο και για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης φορολογικού μητρώου, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 102 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α').

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.

ε) Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, εταιρικών μεριδίων ή εταιρικών μερίδων της υπόχρεης εταιρείας ή των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτήν:

εα) ανήκει σε εταιρεία, της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, για το ποσοστό αυτό απαιτείται το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

εβ) κατέχεται ή διαχειρίζεται από πιστωτικό ίδρυμα, περιλαμβανομένων και των ταμειυτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικό ταμείο, ασφαλιστική εταιρεία, αμοιβαίο κεφάλαιο, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρεία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρεία διαχείρισης ή/και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών επί κεφαλαίων και αμοιβαίων κεφαλαίων ή εταιρεία συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, για το ποσοστό αυτό απαιτείται μόνο σχετική βεβαίωση της αρμόδιας εποπτικής αρχής της χώρας της καταστατικής τους έδρας. Εφόσον πρόκειται για διαχείριση, εκτός της βεβαίωσης της εποπτεύουσας αρχής της χώρας της καταστατικής έδρας του διαχειριστή, απαιτείται και επικυρωμένο αντίγραφο της σύμβασης διαχείρισης.

εγ) κατέχεται ή διαχειρίζεται από θεσμικό επενδυτή, που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), για το ποσοστό αυτό απαιτείται μόνο βεβαίωση για την ιδιότητα του θεσμικού επενδυτή, από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Εφόσον πρόκειται για διαχείριση, απαιτείται, εκτός της βεβαίωσης της εποπτεύουσας αρχής της χώρας της καταστατικής έδρας του διαχειριστή, και επικυρωμένο αντίγραφο της σύμβασης διαχείρισης με βεβαίωση αρμόδιας αρχής ότι τούτο ισχύει κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

στ) Εάν πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία με ανώνυμες μετοχές και το σύνολο αυτών ανήκει σε εταιρείες, των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, εκτός από το δικαιολογητικό της περίπτωσης α της παρούσας παραγράφου απαιτείται και το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, όπως γίνεται δεκτό δε παγίως από τη νομολογία (ΣτΕ 2312/1992, 2052/1990, 103/1990 κ.α.), από τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων αποκλεισμένης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου.

Εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα :

Πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία, με την επωνυμία «.....», η οποία ιδρύθηκε στην Ουαλία του Ηνωμένου Βασιλείου, στις 18-6-2002, ως εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, με εταιρικό αριθμό, με έδρα στην, Αγγλία, όπως προκύπτει από το πιστοποιητικό σύστασης ιδιωτικής περιορισμένης εταιρείας. Η ανωτέρω εταιρεία έκανε στις 25/07/2002, έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ., ως αλλοδαπή εταιρεία με έδρα στην οδό και εκπροσωπείται νόμιμα από την φορολογική εκπρόσωπο με ΑΦΜ

Σκοποί της επιχείρησης, σύμφωνα με την παρ. 3 του από 18/9/2002 καταστατικού, είναι μεταξύ άλλων: Περ. α : Γενική εμπορική επιχείρηση. Κατασκευαστές, εισαγωγείς, εξαγωγείς, πράκτορες, έμποροι όλων των ειδών εμπορικής, κατασκευαστικής, προσωπικής και οικιακής χρήσης και κατανάλωσης καθώς και όλων των ειδών πρώτων υλών. Έμποροι ιδιοκτησίας και ακινήτων. Υπεύθυνοι ανάπτυξης ιδιοκτησίας, διαχειριστές ιδιοκτησίας. Επενδυτές ιδιοκτησίας. ...Περ. δ : Να αγοράσει, να κάνει χρηματοδοτική μίσθωση ή να ανταλλάξει, να μισθώσει ή με οποιοδήποτε άλλο μέσο να αποκτήσει και να έχει την ευχέρεια επιλογής για οποιοδήποτε ελεύθερο κτήμα, χρηματοδοτική μίσθωση ή οποιοδήποτε άλλο άλλη εμπράγματα ή προσωπική ιδιοκτησία και οποιαδήποτε δικαιώματα ή προνόμια.....Περ. ζ': Να διανέμει μεταξύ των μελών της εταιρείας κάθε είδους ιδιοκτησία της εταιρείας ή κάθε είσπραξης από την πώληση ή τη διάθεση οποιασδήποτε ιδιοκτησίας της εταιρείας,

Σύμφωνα με την παρ. 5 του από 18/6/2002 καταστατικού, ιδρυτικού εγγράφου, το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας είναι 1.000 Λίρες Αγγλίας, διαιρούμενο σε 1.000 μετοχές από μία Λίρα η κάθε μία. Στο ιδρυτικό έγγραφο υπογράφει ως μοναδικό ιδρυτικό μέλος η «.....» δια του αντιπροσώπου της και γραμματέα, όπως προκύπτει από τα πρακτικά συνεδρίασης Διευθυντή και Γραμματέα της εταιρείας «.....», ο οποίος αναλαμβάνει να αγοράσει 1 (μία) μετοχή. Δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία ή έγγραφα από τα οποία να προκύπτει ποιος είναι ο κάτοχος των υπόλοιπων 999 μετοχών.

Από την ένορκη δήλωση που προσκόμισε η φορολογική εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, με συνημμένο το πιστοποιητικό μετοχών, βεβαιώνεται ότι η εταιρεία «.....», έχει ως μοναδικό μέτοχο, από τις 18/06/2002 μέχρι και σήμερα την εταιρεία «.....», συσταθείσα στην Κυπριακή Δημοκρατία με αριθμό εγγραφής, η οποία στο εξής αποκαλείται μέτοχος. Η μέτοχος κατέχει τις μετοχές της εταιρείας «.....», προς όφελος των τελικών δικαιούχων του εμπιστεύματος «.....» μέχρι και σήμερα. Οι δικαιούχοι του εμπιστεύματος σύμφωνα με τα σχετικά έντυπα διορισμού τελικών δικαιούχων είναι : α) με ημερομηνία διορισμού τελικού δικαιούχου στις 5/12/2004 και β) με ημερομηνία διορισμού τελικού δικαιούχου στις 19/10/2002.

Επιπλέον από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έχει στην αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή τα παρακάτω ακίνητα :

- Ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα του ισογείου ορόφου, εμβαδού 98,50 τμ. μικτής επιφάνειας και καθαρής 88,30 τ.μ. από μία οικοδομή εμβαδού 290 τ.μ. που βρίσκεται στο Δήμο και επί της οδού Το ανωτέρω ακίνητο αποκτήθηκε δυνάμει του με αριθμό/.....-2007 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης και μεταγράφηκε νόμιμα στον τόμο με αριθμό του υποθηκοφυλακείου
- Το με αριθμ. αγροτεμάχιο εμβαδού 29.939 τμ. που βρίσκεται στην περιοχή του αγροκτήματος του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου Νομού Το ανωτέρω ακίνητο αποκτήθηκε δυνάμει του με αριθμό/27-03-2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης και μεταγράφηκε νόμιμα στον τόμο ... με αριθμό του υποθηκοφυλακείου

- Αγροτεμάχιο εμβαδού 4.060,32 τμ. μετά του επ'αυτού κτίσματος αποτελούμενο από ισόγειο και πρώτο όροφο συνολικού εμβαδού 303 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «Ίσιος» του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου Νομού Το ανωτέρω ακίνητο αποκτήθηκε δυνάμει του με αριθμό/25-07-2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης και μεταγράφηκε νόμιμα στον τόμο με αριθμό του υποθηκοφυλακείου Νεάπολης.
- Το με αριθμ. αγροτεμάχιο εμβαδού 7.388 τμ. που βρίσκεται στη θέση «.....» περιοχή του αγροκτήματος του Δημοτικού Διαμερίσματος ... του Δήμου Νομού Το ανωτέρω ακίνητο αποκτήθηκε δυνάμει του με αριθμό/01-08-2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου και μεταγράφηκε νόμιμα στον τόμο με αριθμό του υποθηκοφυλακείου
- Το με αριθμ. αγροτεμάχιο εμβαδού 3.301,50 τμ. που βρίσκεται στη θέση «.....» στην περιοχή του αγροκτήματος του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου Νομού Το ανωτέρω ακίνητο αποκτήθηκε δυνάμει του με αριθμό/08-04-2009 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου και μεταγράφηκε νόμιμα στον τόμο με αριθμό του υποθηκοφυλακείου

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής ειδικού φόρου 3% επί της αξίας των ακινήτων που κατείχε την 01/01/2008 και 01/01/2009 και 15% επί της αξίας των ακινήτων που κατείχε την 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15-17 του ν. 3091/2002, όπως αντικαταστάθηκαν με τα άρθρα 57-58 του ν. 3842/2010, καθότι δεν εντάσσεται σε κάποια από τις εξαιρέσεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.

Σημειώνεται ότι στον έλεγχο προσκομίστηκαν τα παρακάτω δικαιολογητικά :

- 1) Επικυρωμένο αντίγραφο της από 18-06-2002 ιδρυτικής πράξης και καταστατικού της εταιρείας με την επωνυμία «.....» από το οποίο προκύπτουν αναλυτικά οι σκοποί της εταιρείας και το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας το οποίο ανέρχεται σε 1.000 λίρες διαιρεμένο σε 1000 κοινές μετοχές αξίας 1 λίρας η καθεμία. Επισημαίνεται ότι στο εν λόγω καταστατικό δεν γίνεται διάκριση μεταξύ εγκεκριμένου και εκδιδόμενου μετοχικού κεφαλαίου, ενώ παράλληλα δεν προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τα εταιρικά μερίδια.
- 2) Ένορκη δήλωση ενώπιον του επαρχιακού Δικαστηρίου, της, υπό την ιδιότητα της διευθύντριας της εταιρείας «.....», μετόχου της εταιρείας «.....» και ως εμπιστευματοδόχου του εμπιστεύματος «.....», με την οποία δηλώνεται ότι η εταιρία «.....» έχει ως μοναδικό μέτοχο από την 18/06/2002 μέχρι και σήμερα την εταιρία «.....». Ο μέτοχος κατέχει τις μετοχές της εταιρείας «.....» προς όφελος των τελικών δικαιούχων του εμπιστεύματος «.....» μέχρι και σήμερα. Οι δικαιούχοι του εμπιστεύματος σύμφωνα με τα σχετικά έντυπα διορισμού τελικών δικαιούχων είναι : α) ηκάτοικος Ελλάδας με αριθμό διαβατηρίου, δυνάμει εντύπου διορισμού τελικού δικαιούχου, ημερομηνίας 05/12/2004 και β) η

κάτοικος Ελλάδας, με αριθμ. διαβατηρίου, δυνάμει εντύπου διορισμού τελικού δικαιούχου, ημερομηνίας 19/10/2002.

- 3) Πιστοποιητικό μετοχών, στο οποίο αναγράφεται ότι το εγκεκριμένο κεφάλαιο της εταιρείας «.....» ανέρχεται στο ύψος των 1.000 Λιρών Αγγλίας, διαιρούμενο σε 1.000 μετοχές ύψους 1,00 λίρας Αγγλίας. Επίσης πιστοποιείται ότι η εταιρία «.....» είναι ο καταχωρημένος κύριος μιας ολοσχερώς εξοφλημένης κοινής μετοχής της 1,00 Αγγλικής Λίρας, η καθεμιά με αριθμό μετοχής 0-1, σύμφωνα με το ιδρυτικό έγγραφο και το καταστατικό της εταιρείας.
- 4) Η από 19-10-2002 Πράξη σύστασης εμπιστεύματος μεταξύ της ως εμπιστευματοπαρόχου του εμπιστεύματος «.....» και της εταιρείας «.....» ως εμπιστευματοδόχου.

Επειδή η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της στην Αγγλία (χώρα Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης), οι μετοχές της δεν βρίσκονταν σε *διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά*, και μέτοχοί της σε όλες τις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους ήταν η κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία «.....». **Επειδή** κατά το Κυπριακό δίκαιο, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (company limited) διέπονται από τον "Περί Εταιριών Νόμο", ο οποίος ισχύει από 21 Ιουλίου 1951, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε, αναθεωρήθηκε, μεταφράστηκε και ενοποιήθηκε στην Ελληνική και περιέχεται στο κεφάλαιο 113 της νομοθεσίας της Κύπρου. Ο Κυπριακός Ε.Ν. επιτρέπει σε οποιοδήποτε πρόσωπο (αρ.3 (1) Κυπριακού Ε.Ν.) να συστήσει εταιρία περιορισμένης ευθύνης, χωρίς διάκριση ως προς την ιθαγένεια ή τον τόπο της κατοικίας του.

Περαιτέρω, για τους μετόχους μη κατοίκους που επιθυμούν την ανωνυμία τους, προβλέπεται η δυνατότητα διορισμού εμπιστευματοδόχου, με σχετική πράξη συστάσεως εμπιστεύματος (trust deed), μέχρι κατ' ανώτατο όριο τεσσάρων κατοίκων-μετόχων-εμπιστευματοδόχων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 36, 38 και 40 του νόμου περί εμπιστεύματος (Κεφάλαιο 193 της Νομοθεσίας της Κύπρου). Σύμφωνα με το άρθρο 16 του νόμου περί συναλλάγματος (Κεφ. 199, όπως τροποποιήθηκε) ο "κάτοικος" δεν μπορεί να ενεργήσει ως εντολοδόχος-εμπιστευματοδόχος για λογαριασμό ενός "μη κατοίκου", χωρίς την προηγούμενη άδεια από την Κεντρική Τράπεζα, που είναι η αρμόδια υπηρεσία για αυτό.

Σύμφωνα δε με τα άρθρα 112 και 113 Κυπρ. Ε.Ν. μόνο τα ονόματα των κατοίκων εντολοδόχων-εμπιστευματοδόχων καταχωρίζονται στα μητρώα που τηρούνται από τον Έφορο Εταιριών και στο Μητρώο Μελών που τηρείται στην έδρα της εταιρίας. Δηλαδή στην περίπτωση που μετοχές εταιρίας κατέχονται από ένα πρόσωπο υπό την ιδιότητα του εμπιστευματοδόχου προς όφελος άλλου δικαιούχου, μέτοχος για σκοπούς του Κυπριακού Ε.Ν. θεωρείται ο εμπιστευματοδόχος, ο οποίος είναι πρόσωπο που εγγράφεται ως μέτοχος στο Μητρώο Μελών Εταιρίας και στο Μητρώο του Εφόρου Εταιριών. Ο Κυπριακός Ε.Ν. δεν διαχωρίζει μεταξύ "ουσιαστικών" ή "κρυπτομένων" μετόχων και "εμπιστευματοδόχων".

Επειδή η ως άνω εταιρεία - μέτοχος της προσφεύγουσας - ενεργεί ως εμπιστευματοδόχος μέτοχος δηλαδή δεν είναι ο πραγματικός μέτοχος αυτής και κατά συνέπεια ουδεμία επιρροή ασκεί το γεγονός ότι δηλώνονται τα φυσικά πρόσωπα του εμπιστεύματος «.....» τα οποία κατέχουν τις μετοχές των εταιρειών «.....» και «.....».

Επειδή τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της προσφεύγουσας, προκύπτουν, από ένορκη βεβαίωση της, διευθύντριας της εταιρείας «.....», το οποίο έγγραφο δε φέρει τον τύπο της βεβαίωσης από αρμόδια αρχή της έδρας της εταιρείας, εν προκειμένω του «.....» της Αγγλίας, (αντίστοιχου ΓΕΜΗ της χώρας μας), όπως απαιτείται. Επιπροσθέτως, από τα προσκομιζόμενα έγγραφα, όπως καταστατικό της εταιρείας και πιστοποιητικό μετοχών, διαπιστώνεται ότι το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 1.000 Λίρες Αγγλίας διαιρούμενο σε 1.000 μετοχές της μίας (1) λίρας, χωρίς περαιτέρω διάκριση μεταξύ «εγκεκριμένου» και «εκδιδόμενου» μετοχικού κεφαλαίου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχει εκδώσει και κατέχει μία μετοχή της μίας λίρας Αγγλίας, αναπόδεικτα προβάλλεται.

Επειδή επιπλέον, τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τα εταιρικά μερίδια της εταιρείας, δεν διέθεταν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα, (όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 μετά την τροποποίηση του με το ν. 3842/2010) αλλά ούτε τα ανωτέρω πρόσωπα απέκτησαν κατ' εφαρμογή του άρθρου 102 του νεότερου νόμου ν. 4446/2016, αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα μετά το χρόνο φορολογίας και το αργότερο εντός μηνός από τη δημοσίευση του νόμου (22/12/2016), με τις λοιπές προϋποθέσεις που όριζαν οι νεότερες αυτές διατάξεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι εξαιρείται από τις διατάξεις του ειδικού φόρου ακινήτων της παραγράφου 1 του Ν.3091/2002 είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων αποκλεισμένης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου.

Επειδή εξάλλου μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας έκδοσης της παρούσας απόφασης δεν προσκομίστηκαν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή δεν έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013, δεν κρίθηκε απαραίτητο η προσφεύγουσα να κληθεί σε ακρόαση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2017, έκθεση ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση :

- 1) Με την υπ' αριθ.-**2017** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 & 3842/2010 για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2008, ποσό **3.776,41 €**,
- 2) Με την υπ' αριθ.-**2017** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 & 3842/2010 για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009, ποσό **11.643,32 €**,
- 3) Με την υπ' αριθ.-**2017** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 & 3842/2010 για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2010, ποσό **59.393,22 €**,
- 4) Με την υπ' αριθ.-**2017** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 & 3842/2010 για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2011, ποσό **59.393,22 €**,
- 5) Με την υπ' αριθ.-**2017** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 & 3842/2010 για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2012, ποσό **59.393,22 €**,
- 6) Με την υπ' αριθ.-**2017** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 & 3842/2010 για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2013, ποσό **59.393,22 €**,

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.