

Ζητήματα από
την εφαρμογή
του Ειδικού
Φόρου Ακινήτων
Νομικών
Προσώπων

Κατερίνα Πέρρου



Διημερίδα 15-16 Απριλίου
«Το Δίκαιο των Ακινήτων»

Σε συνεργασία με το ΚΕΔΙΒΙΜ του Οικονομικού Παν/μίου Αθηνών

ΕΝΩΣΗ
ΕΛΛΗΝΩΝ
ΝΟΜΙΚΩΝ
e-ΘΕΜΙΣ



Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- **ά. 15 του Ν 3091/2002:** 20 χρόνια εφαρμογής του ΕΦΑ (2002 – 2022)
- Ο ΕΦΑ ακολούθησε το μοντέλο της Γαλλίας όπου επιβαλλόταν φόρος με όμοια χαρακτηριστικά από το 1993: *«Τα νομικά πρόσωπα τα οποία, είτε αυτοπροσώπως είτε διά παρεμβαλλόμενου προσώπου, έχουν την κυριότητα ενός ή πλειόνων ακινήτων στη Γαλλία ή έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων οφείλουν ετήσιο φόρο ίσο προς το 3 % της αγοραίας αξίας των εν λόγω ακινήτων ή δικαιωμάτων.»*

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

➤ Σκοπός της θέσπισης του ΕΦΑ:

- Η δημιουργία αντικινήτρων και η πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε **εξωχώριες εταιρείες**.
- **Εξωχώριες (offshore)**: εταιρείες που **δεν έχουν δραστηριότητα** στη χώρα στην οποία φέρονται ότι έχουν την καταστατική τους έδρα και των οποίων οι μετοχές ή τίτλοι παραστατικοί ιδιοκτησίας είναι κατά κανόνα **ανώνυμοι**. Οι χώρες αυτές χαρακτηρίζονται ως «**φορολογικοί παράδεισοι**» γιατί επιτρέπουν τη μη φορολόγηση των εξωχώριων εταιρειών ή τη φορολόγησή τους κατά τρόπο ευνοϊκό.

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- Σκοπός της θέσπισης του ΕΦΑ:
 - Επειδή η **μυστικότητα** που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιρειών παρέχει τη δυνατότητα στους πράγματι κυρίους των ακινήτων **να παραμένουν ανώνυμοι** και να φοροαποφεύγουν σε σχέση με το ακίνητο.
 - Το κενό αυτό έρχεται να καλύψει η εισαγόμενη ρύθμιση που επιβάλλει ειδικό φόρο [3% αρχικά, 15% μετά το 2010] στην αντικειμενική αξία των ακινήτων. Εξαιρέσεις → εξαλείφονται ανισότητες φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ ελληνικών και εξωχώριων εταιρειών

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- Εξαιρούνται, μεταξύ άλλων:
 - **Ανεξαρτήτως χώρας έδρας:** ΑΕ των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, **ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους,**
 - **Έδρα Ελλάδα, κράτη μέλη ΕΕ, τρίτη χώρα συνεργάσιμη:** ΑΕ 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.
- Συνεπώς: ΝΠ/ΝΟ με έδρα σε **τρίτη και μη συνεργάσιμη χώρα:** δεν προβλέπεται δυνατότητα εξαίρεσης, ακόμα και αν δηλώσουν τα ΦΠ που κατέχουν τις μετοχές

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

➤ ά. 15 του Ν 3091/2002:

- Αντιστροφή σχέσης «κανόνα – εξαίρεσης»: ασαφής ο κύκλος των βαρυνομένων προσώπων
- **Μυστικότητα** → Διαφοροποίηση με βάση την έδρα του ΝΠ και κριτήριο τη δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών ώστε να είναι εφικτή η διασταύρωση των προσώπων που κατέχουν τους τίτλους
- * το «πρόσωπο που κατέχει» είναι **όντως** και ο UBO; Αιτιολογική ά. 57 του Ν 3842/2010 «πραγματικοί φορείς» και ΣΤΕ που επίσης κάνει λόγο για τον «πραγματικό κύριο του ακινήτου»

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- Είναι θεμιτή αυτή η διαφοροποίηση; Ναι
- Εξυπηρετείται σκοπός δημοσίου συμφέροντος (πάταξη φοροδιαφυγής και αποτελεσματικότητα ελέγχων).
- Το μέτρο (δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών) είναι πρόσφορο και αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού ενώ τηρείται και η αρχή της αναλογικότητας
- Νομολογία ΔΕΕ από το 2007 για τον γαλλικό ΕΦΑ →

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- **ELISA, C- 451/05:** Η ELISA, εταιρία χαρτοφυλακίου λουξεμβουργιανού δικαίου, απαλλασσόμενη του φόρου εισοδήματος στο Λουξεμβούργο, είναι ιδιοκτήτρια ακινήτων στη Γαλλία. Αν και η ανταλλαγή πληροφοριών ήταν περιορισμένη →
- Η γαλλική νομοθεσία κρίθηκε αντίθετη στην **ελευθερία κίνησης κεφαλαίων** διότι υπέστη βαρύτερη φορολογία σε σχέση με τις γαλλικές εταιρείες ιδιοκτήτριες ακινήτων **χωρίς να τις δίδεται η δυνατότητα να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία** που καθιστούν δυνατή την απόδειξη της ταυτότητας των φυσικών προσώπων που είναι μέτοχοι αυτής.

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- **Établissements Rimbaud SA, C- 72/09:** Η Rimbaud κάτοικος Λιχτενστάιν (μέλος ΕΟΧ) είναι ιδιοκτήτρια ακινήτων στη Γαλλία και υπόκειται στον φόρο. Απαλλαγή χορηγείται υπό την προϋπόθεση υπάρξεως συμβάσεως διοικητικής συνδρομής. Ελλείψει αυτής, είναι αδύνατο για τις γαλλικές φορολογικές αρχές να λάβουν από εκείνες του Λιχτενστάιν τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου επί των στοιχείων τα οποία προσκομίζουν οι υποκείμενες στον φόρο εταιρίες.
- Η γαλλική νομοθεσία αντίθετη στην ελευθερία κίνησης κεφαλαίων, ωστόσο **ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ, ΚΑΤΑΛΛΗΛΗ και ΑΝΑΛΟΓΙΚΗ**

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- **Prunus SA, C- 384/09:** Η Prunus, εταιρία εδρεύουσα στη Γαλλία, ανήκει κατά ποσοστό 100 % στην Polonium, εταιρία χαρτοφυλακίου λουξεμβουργιανού δικαίου με έδρα το Λουξεμβούργο. Η τελευταία ανήκει κατά ποσοστό 50 % σε εκάστη των Lovett Overseas SA και Grebell Investments SA (στο εξής: Lovett και Grebell), εταιρίες καταχωρισμένες στο μητρώο εταιριών των Βρετανικών Παρθένων Νήσων. Η Prunus είναι ιδιοκτήτρια ακινήτων στην Γαλλία.
- Η Prunus (FR) και Polonium (LUX) **απαλλάχθηκαν**, ενώ οι Lovett (BVI) και Grebell (BVI) κλήθηκαν να καταβάλλουν τον φόρο κατά 50% η καθεμία. Αλληλέγγυα ευθυνόμενη για την καταβολή η Prunus. → το δικαστήριο δεν απάντησε για αυτό

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

➤ Στην Ελλάδα:

➤ ΣτΕ 719/2021 (Λιχτενστάιν*): η επιπλέον αυτή προϋπόθεση (της υπάρξεως συμβάσεως διοικητικής συνδρομής με το κράτος της έδρας) παρίσταται **δικαιολογημένη, αναγκαία και κατάλληλη** και στην περίπτωση εταιρειών που έχουν την έδρα τους σε κράτος του Ε.Ο.Χ. (αλλά όχι της Ε.Ε.), χωρίς να έρχεται σε αντίθεση προς τις σχετικές με την κυκλοφορία ελευθερίες που κατοχυρώνονται στις αντίστοιχες διατάξεις της Συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ.

* κατά τα κρίσιμα έτη το Λιχτενστάιν δεν είχε ενσωματώσει στο εθνικό του δίκαιο την Οδηγία για την αμοιβαία συνδρομή. **Από το 2017 είναι συνεργάσιμο κράτος.**

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- ΣτΕ 1548/2021 (Ολλανδικές Αντίλλες): Το εφετείο έκρινε ότι **θεσπίζεται τεκμήριο** (εάν δεν έχει υπογραφεί σύμβαση διοικητικής συνδρομής δεν μπορεί να εξαιρεθεί από τον ΕΦΑ). Το τεκμήριο τούτο δεν ορίζεται ρητά ως αμάχητο και, **επομένως πρέπει να θεωρηθεί μαχητό**, συνεπώς η ΑΕ **μπορεί να επικαλεστεί στοιχεία** από τα οποία να προκύπτουν με τρόπο ασφαλή τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν, άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της, **έτσι ώστε να μπορεί να ερευνηθεί τυχόν φοροδιαφυγή**.
- Παραπομπή στην 7μελή λόγω σπουδαιότητας ως προς την έννοια της “σύμβασης διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής”

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- **ΣτΕ 795/2022:** Στις περιπτώσεις που μέρος των μετοχών ΑΕ που έχει την έδρα της στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της ΕΕ ανήκει σε νομική οντότητα η οποία έχει την καταστατική της έδρα σε χώρα εκτός ΕΕ, αποκλείεται η δυνατότητα απαλλαγής εάν δεν υπάρχει σε ισχύ σύμβαση διοικητικής συνδρομής με την τρίτη χώρα.
- Στις περιπτώσεις αυτές, **οι επίμαχες διατάξεις προσομοιάζουν προς αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής**, ενόψει δε τούτου, καθώς και του ότι ο ΕΦΑ ως εκ του ύψους και του πάγιου χαρακτήρα του (15% ετησίως), θίγει τον πυρήνα της περιουσίας των φορολογούμενων νομικών προσώπων, οι ως άνω διατάξεις αντίκεινται στα άρθρα 4 παρ. 5, 17 παρ. 1, 20 παρ. 1, 25 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

- **ΣτΕ 795/2022:** Παραπέμπει την υπόθεση στην επταμελή σύνθεση, λόγω σπουδαιότητας των ως άνω ζητημάτων και αντίθετης νομολογίας.
- Το 2013 (ΣτΕ 1843/2013) είχε τεθεί ως προδικαστικό το ερώτημα του αν εάν οι διατάξεις του άρθρου 15 του ν. **3091/2002**, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. **3842/2010**, αναφορικά με την επιβολή ειδικού φόρου ακινήτων, αντιβαίνουν στα άρθρα **4, 5, 17 και 25 Σ** καθώς και στην αρχή της ασφαλείας του δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου,
- Η Ολομέλεια ΣτΕ απέσχε της απαντήσεως στο ερώτημα κρίνοντας ότι **υπεβλήθη** **απαράδεκτα. Όμως ΣτΕ (7μ) 88/2020: συνταγματική και σύμφωνη με ΕΣΔΑ η διάταξη**

Ζητήματα από την εφαρμογή του ΕΦΑ

Ευχαριστώ!