

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΡΑΣΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΕΡΓΑΤΙΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ

ΕΤΟΣ 2018 / ΤΕΥΧΟΣ 11

Δήμητρα Πάσσιου

*Δικηγόρος, ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου
ΕΚΠΑ, ΜΔΕ Φορολογικού Δικαίου
ΟΠΑ, Εταίρος της Δικηγορικής
Εταιρείας «Α.Σ. Παπαδημητρίου
και Συνεργάτες»*

Η απαλλογή από τον ειδικό φόρο ακινήτων

*Η περίπτωση του άρθρου 15 παρ. 3
περ. α' του Ν 3091/2002*



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΑΝΑΤΥΠΟ

Δήμητρα Πάσσιου

*Δικηγόρος, ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου ΕΚΠΑ, ΜΔΕ Φορολογικού Δικαίου ΟΠΑ,
Εταίρος της Δικηγορικής Εταιρείας «Α.Σ. Παπαδημητρίου και Συνεργάτες»*

Η απαλλογή από τον ειδικό φόρο ακινήτων

Η περίπτωση του άρθρου 15 παρ. 3 περ. α΄ του Ν 3091/2002

*Ανάτυπο από την «ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»
Τεύχος 11 / Έτος 2018*



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Μαυρομικάλη 23, 106 80 Αθήνα • Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org

Η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο ακινήτων

Η περίπτωση του άρθρου 15 παρ. 3 περ. α' του Ν 3091/2002

Δήμητρα Πάσιου

Δικηγόρος, ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου ΕΚΠΑ, ΜΔΕ Φορολογικού Δικαίου ΟΠΑ, Εταίρος της Δικηγορικής Εταιρείας «Α.Σ. Παπαδημητρίου και Συνεργάτες»

Η υποχρέωση προσκόμισης εγγράφου δημόσιας αρχής για τη χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο ακινήτων στην περίπτωση της παρ. 3 περ. α' του άρθρου 15 του Ν 3091/2002 εισήχθη το πρώτον με την ΑΥΟ Πολ. 1093/14.6.2010. Εντούτοις, με την εκδοθείσα ΑΥΟ Πολ. 1056/19.4.2017 δίνεται η δυνατότητα να χορηγείται η απαλλαγή χωρίς έγγραφο δημόσιας αρχής αλλά με προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας, για τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές αυτής, εφόσον το νομικό πρόσωπο είναι εγκατεστημένο σε χώρα της ΕΕ, στην οποία είτε δεν υπάρχει αρμόδια αρχή για την έκδοση εγγράφου σχετικού με τη μετοχική σύνθεση του νομικού προσώπου είτε η αρμόδια αρχή που υπάρχει, δεν εκδίδει σχετική βεβαίωση.

Περιεχόμενα

I. Νομοθετικό πλαίσιο

II. Ερμηνευτική προσέγγιση

I. Νομοθετικό πλαίσιο

Η υποχρέωση καταβολής του Ειδικού Φόρου Ακινήτων εισήχθη το πρώτον με το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24.12.2002). Στις ίδιες διατάξεις προβλέπονται και οι εξαιρέσεις από την υποχρέωση καταβολής του φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο νόμο. Στην παράγραφο 3 περ. α' του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του φόρου, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν.

Περαιτέρω, για την εξαίρεση από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων που απαιτείται να τηρούνται από τις εταιρείες, προσδιορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Βάσει των ως άνω διατάξεων εκδόθηκε κατά νομοθετική εξουσιοδότηση αρχικώς η ΠΟΛ 1125/2003, η οποία προέβλεπε ότι στην απαλλαγή που προβλέπεται στην υπό εξέταση περίπτωση της παρ. 3α του Ν 3091/2002 τα δικαιολογητικά που απαιτούντο ήταν τα εξής:

«9. Επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού με τις τροποποιήσεις του κατά περίπτωση, σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, αν η Εταιρεία δηλώνει τις ονομαστικές μετοχές της μέχρι φυσικού προσώπου ή τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκει το σύνολο των μεριδίων ή μερίδων της καθώς και δήλωση με κάθε πρόσφορο τρόπο των φυσικών προσώπων των εταιρειών που συμμετέχουν».

Από την ως άνω Πολ. 1125/2003 προέκυπτε ευθέως ότι, εφόσον στην ανώνυμη εταιρεία που έχει την έδρα της είτε στην Ελλάδα είτε σε άλλο κράτος της ΕΕ συμμετέχουν άλλα νομικά πρόσωπα, αυτά, προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής της παρ. 1 του άρθρου 15

του Ν 3091/2002, οφείλουν να δηλώσουν με κάθε πρόσφορο τρόπο τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές των ενδιάμεσων νομικών προσώπων, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζεται, ούτε κατ'είδος, το έγγραφο που κρίνεται πρόσφορο, ούτε βεβαίως διαγράφει υποχρέωση δήλωσης των φυσικών προσώπων με βεβαίωση αρμόδιας αρχής.

Η εν λόγω υποχρέωση περί προσκόμισης εγγράφου δημοσίας αρχής, προκειμένου να αποδεικνύονται τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, εισήχθη το πρώτον με την ΑΥΟ Πολ. 1093/14.6.2010: «Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων», η οποία εκδόθηκε κατόπιν των τροποποιήσεων που επήλθαν στο άρθρο 15 του Ν 3091/2002 με το άρθρο 57 του Ν 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010). Η ως άνω εγκύκλιος, ωστόσο, ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσής της και δεν εφαρμόζεται σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις.

II. Ερμηνευτική προσέγγιση

Εντούτοις, η φορολογική αρχή συχνά απαιτεί άνευ ετέρου την προσκόμιση εγγράφου δημοσίας αρχής για τη χορήγηση της απαλλαγής της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν 3091/2002 ακόμη και για διαχειριστικές περιόδους προγενέστερες του 2010. Ωστόσο, η εν λόγω απαίτηση για προγενέστερες της δημοσίευσης της ΑΥΟ Πολ. 1093/14/6.2010 ως μη ερειδόμενη στις διατάξεις του νόμου και της Πολ. 1125/2003, δεν είναι ορθή. Οι φορολογικές εν γένει διατάξεις δεν επιδέχονται διασταλτικής ή εξ αντιδιαστολής ερμηνείας ούτε τυχάνουν ανάλογης εφαρμογής, αφού κάτι τέτοιο αντίκειται στον αυστηρό και τυπικό τους χαρακτήρα. Κάθε τέτοια ερμηνεία που επιχειρείται είναι αντίθετη στο γράμμα και στο πνεύμα του Νόμου, παραβιάζει δε μια σειρά από θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου, όπως ενδεικτικά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της χρηστής διοίκησης¹. Κάθε προσπάθεια κάμψης των ανωτέρω αρχών, μέσω ανεπίτρεπτης ερμηνείας του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου, παραβιάζει την αρχή της νομιμότητας του φόρου, από την οποία απορρέουν:

(α) η θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης μόνο σε τυπικό νόμο²

(β) η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, που επιτάσσει την ερμηνεία με βάση το γράμμα της διάταξης, την απαγόρευση της διασταλτικής ερμηνείας και της κατ'αντιδιαστολήν ερμηνείας, ήτοι τη συναγωγή συμπεράσματος από τη σιωπή του νόμου και

(γ) η έλλειψη διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής.

Περαιτέρω, η υποχρέωση απόδειξης των φυσικών προσώπων που κατέχουν τις μετοχές άνευ ετέρου δια εγγράφου δημοσίας αρχής, που εισήχθη το πρώτον με την ΑΥΟ Πολ. 1093/2010 και ισχύει έως σήμερα, προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή, δημιουργεί στην πράξη μείζονα προβλήματα στα νομικά πρόσωπα, διότι σε πολλές περιπτώσεις είτε δεν υπάρχει αρμόδια για την τήρηση μετοχολογίου νομικών προσώπων αρχή στο αλλοδαπό κράτος εγκατάστασης, είτε, ακόμη και εάν υπάρχει τέτοια αρχή, δεν προβλέπεται από τη νομοθεσία του κράτους η έκδοση σχετικού εγγράφου (βεβαίωσης, πιστοποιητικού κ.λπ.).

Η Διοίκηση, αντιλαμβανόμενη το αδιέξοδο στο οποίο έχουν περιέλθει αρκετά νομικά πρόσωπα, όταν οι αρχές εγκατάστασης του νομικού προσώπου δεν προβλέπουν την έκδοση εγγράφου, προκειμένου να πιστοποιήσει επίσημα τη μετοχική σύνθεση του νομικού προσώπου, εξέδωσε σχετικά πρόσφατα ερμηνευτική εγκύκλιο, με την οποία αναγνωρίζει τη δυνατότητα προσκόμισης υπεύθυνης δήλωσης του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας, για τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές αυτής καθώς και για το ότι δεν είναι δυνατή η έκδοση βεβαίωσης από αρμόδια αρχή. Συγκεκριμένα, με την ΑΥΟ Πολ. 1056/19.4.2017 προβλέπονται τα εξής:

«i. ...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. ...

ii. Εάν δεν υπάρχει τέτοια αρχή ή εάν 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...».

Η ως άνω ΑΥΟ Πολ. 1056/2017 αποτελεί αδιαμφισβήτητο ένα θετικό βήμα για την επίλυση ενός ζητήματος που απασχόλησε πολύ στην πράξη. Επίσης, μολονότι δεν έχει προβλεφθεί μέχρι στιγμής η δυνατότητα προσκόμισης υπεύθυνης δήλωσης και για προγενέστερες της δημοσίευσης της ως άνω ΑΥΟ Πολ. 1056/2017, εντούτοις θα μπορούσε να αποτελέσει ένα χρήσιμο εργαλείο για την ερμηνεία του «πρόσφορου μέσου», σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα.

1. Βλ. Ενδεικτικά ΣτΕ 607/2004, ΣτΕ 1370/2006, ΣτΕ 1280/2007 κ.λπ.

2. ΣτΕ 3443/1981.



NΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ

ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 23, Τηλ.: 210 3678800 (30 γραμμές), ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 2, Τηλ.: 210 3607521,
ΠΕΙΡΑΙΑΣ Φίλωνος 107-109, Τηλ.: 80 111 70 111, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ Φράγκων 1, Τηλ.: 2310 532134,
ΠΑΤΡΑ Κανάρη 28-30, Τηλ.: 2610 361600

www.nb.org • e-mail: info@nb.org