



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 250/2016
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήματος)

Συνεδρίαση της 10^{ης} Οκτωβρίου 2016

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Στέφανος Δέτσης, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α 1092101 ΕΞ/16-6-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Ερώτημα: Αν οι εξαιρέσεις (απαλλαγές) από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων οι οποίες προβλέπονται στην παραγράφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 έχουν εφαρμογή και στα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε χώρα του



Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) και αν αυτά τυγχάνουν της αυτής αντιμετώπισης με τα εδρεύοντα σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.).

Επί του προεκτεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Από τα σχετικά που συνοδεύουν το ερώτημα προκύπτει ότι υποβλήθηκε με αφορμή σχετικά ερωτήματα που έχει θέσει εγγράφως στη διοίκηση εταιρεία που έχει την έδρα της στο Λιχτενστάιν και έχει σκοπό την επένδυση και διαχείριση της περιουσίας της, κυρίως ακινήτων, ορισμένα εκ των οποίων είναι στην Ελλάδα. Ιδρυτής και μοναδικός εταίρος της εταιρείας είναι κοινωφελές ίδρυμα που διατηρεί μέχρι σήμερα το σύνολο των δικαιωμάτων της εταιρείας. Ενόψει της διενέργειας σχετικού φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του οποίου η αρμόδια αρχή έκρινε ότι δεν συντρέχει λόγος απαλλαγής της εταιρείας από τον ειδικό φόρο ακινήτων, η εταιρεία, προβάλλουσα τα αντίθετα, ισχυρίζεται ότι οι προβλεπόμενες στο νόμο εξαιρέσεις από το φόρο θα πρέπει να επεκταθούν και προς τις εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.).

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο άρθρο 28 του Συντάγματος ορίζονται τα εξής: «1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.». Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει η υπεροχή των διεθνών συμβάσεων, από την επικύρωσή τους με νόμο, έναντι κάθε αντίθετης διάταξης νόμου, εφόσον πληρούται η προϋπόθεση όχι μόνο της τυπικής (νομοθετικής) αλλά και της ουσιαστικής (πραγματικής) αμοιβαιότητας (ΣΤΕ 3540/1991 κ.α.).



3. Στο άρθρο 15 του ν. 3091/2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (Α'330), όπως ισχύει, μεταξύ των άλλων ορίζεται: «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..... γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα..... 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..... στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς, πολιτιστικούς, θρησκευτικούς, εκπαιδευτικούς για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν για τον κοινωφελή, πολιτιστικό, θρησκευτικό, εκπαιδευτικό σκοπό, για τα ακίνητα που εκμεταλλεύονται εφόσον το προϊόν της εκμετάλλευσης διατίθεται αποδεδειγμένα για την εκπλήρωση αυτών των σκοπών, καθώς και 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 (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



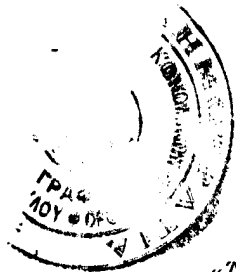
από αρχή της χώρας της καταστατικής τους έδρας, εκτός αυτών των οποίων η καταστατική έδρα βρίσκεται σε μη συνεργάσιμα κράτη, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τα κράτη αυτά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. 3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με 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.... γ) Προσωπικές εταιρείες, εφόσον... δ) Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν. ε) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, η Αρχαιολογική Εταιρεία, τα ημεδαπά μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές, οι ημεδαποί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 3647/2008 (ΦΕΚ 37 Α'), καθώς και τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία. Αν το σύνολο... Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω α', β' και γ' περιπτώσεων κατέχουν ή διαχειρίζονται πιστωτικά ιδρύματα περιλαμβανομένων και των ταμιευτηρίων 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 διαχείρισης ή/και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών επί κεφαλαίων και



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 εμποτεύονται 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. Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' κατέχει ή διαχειρίζεται νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει την έδρα του σύμφωνα με το καταστατικό του σε άλλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο απαιτείται, για να χορηγηθεί απαλλαγή, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου. Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρεία, διαπιστωθεί..... 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. [Η παράγραφος 4 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και κατ' άρθρο 59 παρ. 1 του τροποποιητικού νόμου άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ]. 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

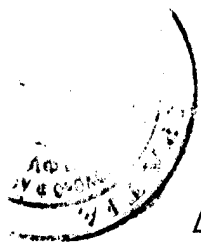
απαλλαγών αυτών. 7..... 8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα» (βλ. και σχετική ΥΑ ΠΟΛ1093/14-6-2010 (Β' 959) «Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων...»).

4. Με το ν. 2155/1993 «Κύρωση Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (Ε.Ο.Χ.) μετά των Πρωτοκόλλων, Δηλώσεων, Παραρτημάτων.....» κυρώθηκε και έχει την ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (Ε.Ο.Χ.), συμβαλλόμενα μέρη της οποίας, μεταξύ άλλων, είναι η Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, η Ευρωπαϊκή Κοινότητα Άνθρακα και Χάλυβα, η Ελληνική Δημοκρατία και το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν. Η Συμφωνία προβλέπει, μεταξύ των άλλων, ότι: «Άρθρο 1. Στόχοι και Αρχές. 1. Σκοπός της παρούσας συμφωνίας σύνδεσης είναι να προωθήσει τη συνεχή και ισόρροπη ενίσχυση των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, με ίσους όρους ανταγωνισμού και με την τήρηση των ίδιων κανόνων, με σκοπό τη δημιουργία ομοιογενούς Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, ο οποίος στο εξής καλείται Ε.Ο.Χ. 2. Για την επίτευξη των στόχων που εκτίθενται στην παράγραφο 1, η σύνδεση προβλέπει σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας συμφωνίας: (α) την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, (β) την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, (γ) την ελεύθερη κυκλοφορία των υπηρεσιών, (δ) την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, (ε) την καθιέρωση συστήματος που εξασφαλίζει τη μη στρέβλωση του ανταγωνισμού καθώς και την υπό ίσους όρους τήρηση των συναφών κανόνων, καθώς και (στ) τη στενότερη συνεργασία σε άλλους τομείς, όπως η έρευνα και ανάπτυξη, το περιβάλλον, η εκπαίδευση και η κοινωνική πολιτική». «Άρθρο 3. Τα συμβαλλόμενα μέρη λαμβάνουν όλα τα κατάλληλα μέτρα, γενικά ή ειδικά, για να εξασφαλίσουν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την παρούσα συμφωνία. Απέχουν από κάθε μέτρο που δύναται να θέσει σε κίνδυνο την επίτευξη των στόχων της παρούσας συμφωνίας. Επιπλέον, διευκολύνουν τη συνεργασία στα πλαίσια της παρούσας συμφωνίας».



«Άρθρο 4. Εντός του πεδίου εφαρμογής της παρούσας συμφωνίας και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που περιέχονται σ' αυτήν, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας». «Άρθρο 6. Με την επιφύλαξη των μελλοντικών εξελίξεων της νομολογίας, εφόσον οι διατάξεις της παρούσας συμφωνίας είναι κατ' ουσίαν ταυτόσημες με τους αντίστοιχους κανόνες της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας και της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα και με τις πράξεις που εγκρίνονται κατ' εφαρμογήν αυτών των δύο συνθηκών, ερμηνεύονται κατά τη θέση σε ισχύ και την εφαρμογή τους, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που έχουν εκδοθεί πριν από την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας συμφωνίας». «Άρθρο 31. Δικαίωμα εγκατάστασης. 1. Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν υπάρχουν περιορισμοί στην ελευθερία εγκατάστασης των υπηκόων ενός κράτους μέλους της ΕΚ ή της ΕΖΕΣ στο έδαφος οιοδήποτε άλλου από τα κράτη αυτά. Αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιρειών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους της ΕΚ ή κράτους της ΕΖΕΣ που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος οιοδήποτε από τα κράτη αυτά. Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει...». «Άρθρο 32. Εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, όσον αφορά το ενδιαφερόμενο συμβαλλόμενο μέρος, οι δραστηριότητες που συνδέονται, στο κράτος αυτό, έστω και περιστασιακά, με την άσκηση δημόσιας εξουσίας». «Άρθρο 34. Οι εταιρείες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους της ΕΚ ή ενός κράτους της ΕΖΕΣ και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους στο έδαφος των συμβαλλομένων μερών, εξομοιώνονται, για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου, προς τα φυσικά πρόσωπα, που είναι υπήκοοι των κρατών μελών της ΕΚ ή των κρατών της ΕΖΕΣ. Ως εταιρείες νοούνται οι εταιρείες αστικού ή εμπορικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων των συνεταιρισμών και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, εξαιρουμένων εκείνων που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό». «Άρθρο 40. Κεφάλαια. Στα πλαίσια των διατάξεων της

παρούσας συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της ΕΚ ή της ΕΖΕΣ ούτε διάκριση μεταχείρισης που βασίζεται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως. Στο παράρτημα XII περιέχονται οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου». «Άρθρο 78. Συνεργασία εκτός του πλαισίου των τεσσάρων ελευθεριών. Τα συμβαλλόμενα μέρη ενισχύουν και διευρύνουν τη συνεργασία στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της Κοινότητας στους τομείς: της έρευνας και της τεχνολογικής ανάπτυξης, των υπηρεσιών πληροφόρησης, του περιβάλλοντος, της εκπαίδευσης, της κατάρτισης και της νεότητας, της κοινωνικής πολιτικής, της προστασίας του καταναλωτή, των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, του τουρισμού, των οπτικοακουστικών υπηρεσιών, και της πολιτικής άμυνας, εφόσον τα θέματα αυτά δεν ρυθμίζονται βάσει διατάξεων άλλων Μερών της παρούσας συμφωνίας». «Άρθρο 87. Τα συμβαλλόμενα μέρη προβαίνουν στις αναγκαίες ενέργειες για να αναπτύξουν, να ενισχύσουν ή να διευρύνουν τη συνεργασία στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της Κοινότητας, σε τομείς που δεν απαριθμούνται στο άρθρο 78, εφόσον θεωρείται ότι είναι πιθανόν η συνεργασία αυτή να συμβάλει στην επίτευξη των στόχων της παρούσας συμφωνίας, ή άλλως κρίνεται αμοιβαίου ενδιαφέροντος από τα συμβαλλόμενα μέρη. Στις ενέργειες αυτές, μπορεί να περιλαμβάνεται η τροποποίηση του άρθρου 78 με την προσθήκη νέων τομέων στους ήδη απαριθμούμενους». «Άρθρο 120. Εκτός εάν άλλως ορίζεται στην παρούσα συμφωνία, και ιδίως στα πρωτόκολλα 41, 43 και 44, οι διατάξεις της παρούσας συμφωνίας υπερισχύουν των διατάξεων των υφιστάμενων διμερών ή πολυμερών συμφωνιών που δεσμεύουν την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, αφενός, και ένα ή περισσότερα κράτη της ΕΖΕΣ, αφετέρου, εφόσον το ίδιο θέμα ρυθμίζεται και στην παρούσα συμφωνία». «Άρθρο 126. 1. Η συμφωνία εφαρμόζεται στα εδάφη στα οποία εφαρμόζεται η συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας και η συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα υπό τους όρους που προβλέπονται στις συνθήκες αυτές και στα εδάφη της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, της



Δημοκρατίας της Ισλανδίας, του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν, του Βασιλείου της Νορβηγίας, του Βασιλείου της Σουηδίας και της Δημοκρατίας της Φινλανδίας. 2...».

5. Στο άρθρο 65 του ν. 4172/2013 (Α' 167) περί νέου Κ.Φ.Ε., όπως ισχύει, μεταξύ των άλλων ορίζεται: «1... 2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή Κ.Φ.Ε. νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών. 3. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά. 4. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής:.....».

Ερμηνεία των διατάξεων

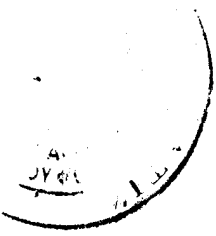
6. Με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 του ν. 3091/2002 επιβάλλεται ετήσιος φόρος 15% σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες (περί της εννοίας αυτών βλ. άρθρ. 51Α του ν. 2238/1994 και αιτιολογική έκθεση άρθρου 57 ν. 3842/2010) που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας και επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, εφόσον δεν υπάγονται σε κάποια από τις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.

7. Ο φόρος αυτός θεσπίσθηκε με σκοπό την αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, δεδομένου ότι σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση της οικείας διάταξης «οι εισαγόμενες διατάξεις αποσκοπούν στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες».



8. Ειδικότερα, στην παράγραφο 2 του προαναφερθέντος άρθρου και νόμου ορίζονται τα νομικά πρόσωπα κ.λπ. που εξαιρούνται από το φόρο, ανεξαρτήτως από τη χώρα στην οποία έχουν την καταστατική έδρα τους και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, ενώ στην παράγραφο 3 (εξαιρούνται) τα νομικά πρόσωπα εκείνα που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον, μεταξύ άλλων, υφίσταται δυνατότητα παροχής πληροφοριών και στοιχείων για τα φυσικά πρόσωπα που είναι οι πραγματικοί μέτοχοι ή εταίροι, σύμφωνα με τις ειδικότερες προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος (ύπαρξη φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα κ.λπ.). Ειδικώς, για τις εταιρείες των περιπτώσεων α΄, β΄ και γ΄ των οποίων το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μερίδων κατέχει ή διαχειρίζεται νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με καταστατική έδρα σε χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτείται για να χορηγηθεί απαλλαγή, πλην των άλλων, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 (ο.π.). Τέλος, στην παράγραφο 4 της ίδιας διάταξης ορίζονται οι εταιρείες που εξαιρούνται από τον ειδικό φόρο και έχουν την καταστατική έδρα τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον, εκτός από τη συνδρομή των περιπτώσεων της παραγράφου 3 υπό στοιχεία α΄, β΄ και γ΄, η καταστατική τους έδρα δεν βρίσκεται σε κράτη μη συνεργάσιμα, σύμφωνα με τις σχετικές, για τα κράτη αυτά, διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (βλ. άρθρο 51Α Κ.Φ.Ε. και άρθρο 65 του ν. 4172/2013 (νέος Κ.Φ.Ε.) καθώς και ΥΑ ΠΟΛ1279/2015 (Β΄ 2905) και ΔΟΣΓ 1039110ΕΞ2014/4-3-2014 (Β΄ 570) που καθορίζουν τα μη συνεργάσιμα κράτη για τα έτη 2015 και 2014, αντίστοιχα).

9. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 περιέχει πλήρεις και ειδικές ρυθμίσεις ως προς τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων νομικά πρόσωπα και οντότητες εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων τους που βρίσκονται στην Ελλάδα, χωρίς οι ρυθμίσεις του να προβλέπουν διακριτική μεταχείριση κάποιου προσώπου ανάλογα με την ιθαγένεια, την κατοικία ή τον τόπο της επένδυσης (αρχή αποφυγής των διακρίσεων). Καταλαμβάνει, επομένως, υπό την ρυθμιστική του ισχύ και εταιρείες κρατών μελών του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.).



10. Βεβαίως, βασική προϋπόθεση υπαγωγής μιας εταιρείας, που έχει την καταστατική της έδρα σε τρίτη χώρα (εκτός Ε.Ε.), από την υποχρέωση καταβολής του φόρου είναι αυτή να μην βρίσκεται σε κράτος μη συνεργάσιμο, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις (βλ. άρθρ. 65 ν. 4172/2013), διότι στην περίπτωση αυτή αναιρείται ο προεκτεθείς σκοπός του νόμου, αφού το κράτος αυτό δεν παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής.

11. Τέλος, σημειώνεται ότι δεν επιτρέπεται, κατ' αρχήν, επεκτατική ή αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων που ορίζουν τις εξαιρέσεις από το φόρο, ενόψει αφενός της πλήρους και χωρίς κενά ρύθμισης που περιέχουν, αφετέρου, και κατά κύριο λόγο, της πάγιας νομολογίας περί στενής ερμηνείας των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων (ΣτΕ 3466/2012, 2993/2001, 3989/1995, ΓνΝ.Σ.Κ. 191/2012 κ.α.).

12. Εξάλλου, με το ν. 2155/1993 κυρώθηκε η Συμφωνία για τον Ε.Ο.Χ., - συμβαλλόμενα μέρη της οποίας, ανάμεσα σε άλλα, είναι η Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, η Ελληνική Δημοκρατία και το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν, - η οποία έχει την ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του.

13. Παρατηρείται, ότι η Συμφωνία αυτή έχει δεσμευτική ισχύ και εφαρμογή, κατ' αρχήν, μόνο για τις τέσσερις ελευθερίες και τους όρους ανταγωνισμού που ρητώς και ειδικώς προβλέπουν οι συμβατικές ρήτρες της (βλ. προοίμιο και άρθρο 1), καθώς και στους τομείς που απαριθμούνται στις διατάξεις του κυρωτικού νόμου, όχι, όμως, και για τα φορολογικά ζητήματα για τα οποία, αν και είναι αναγκαία ειδική ρητή νομοθετική πρόβλεψη, ουδεμία σχετική συμφωνία υφίσταται, παρότι οι συμβατικές ρήτρες προβλέπουν (βλ. άρθρα 78 και 87) τη δυνατότητα επέκτασης της συνεργασίας των συμβαλλομένων μερών και σε άλλους τομείς που δεν απαριθμούνται στο νόμο.

14. Από το φόρο του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 «δεν απαλλάσσονται, εφόσον ρητώς δεν αναφέρονται στις σχετικές διατάξεις, εταιρείες οι οποίες έχουν την έδρα τους σε χώρα του Ε.Ο.Χ., η παράλειψη δε αυτή δεν αντίκειται στις διατάξεις της σχετικής Συμφωνίας του Ε.Ο.Χ., καθόσον με τις διατάξεις του ν.

3091/2002 δεν περιορίζεται το δικαίωμα απόκτησης, εκμετάλλευσης και εκποίησης ακινήτων που αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της ελευθερίας της εγκατάστασης που προστατεύεται από την προαναφερόμενη Συμφωνία, αλλά θεσπίζεται ειδικός φόρος για τις αλλοδαπές εταιρείες, ιδιοκτήτριες ακινήτων στην Ελλάδα, η διαφορετική δε αυτή φορολογική μεταχείριση είναι συνταγματικώς επιτρεπτή, αφού δικαιολογείται από το ότι πρόκειται για αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς εξάλλου να τίθεται θέμα διάκρισης λόγω ιθαγένειας, που απαγορεύει η μνημονευόμενη Συμφωνία, αφού κατά το άρθρο 4 αυτής έχει εφαρμογή μόνο για την επίτευξη των στόχων που επιδιώκονται στα πλαίσια της ελευθέρωσης των συναλλαγών, που, όπως προεκτέθηκε, δεν θίγονται από την επιβολή του εν λόγω φόρου». (ΔΕΦΑΘ 1103/2011 δημ. νόμος).

15. Υπέρ της νομολογιακής αυτής άποψης, σύμφωνα με την οποία δεν απαλλάσσονται από τον παραπάνω φόρο εταιρείες που έχουν την καταστατική έδρα τους σε χώρα του Ε.Ο.Χ. εκτός αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, συνηγορούν και τα εξής:

α) Η παραπάνω εθνική ρύθμιση που εξαρτά την εξαίρεση από το φόρο από τον όρο η εταιρεία να μην έχει την καταστατική έδρα σε τρίτο κράτος (του Ε.Ο.Χ.), το οποίο είναι μη συνεργάσιμο σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε., δεν αντίκειται, σύμφωνα με τη, σε συναφή ζητήματα, νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, στο κοινοτικό δίκαιο λόγω του διαφορετικού νομικού πλαισίου που διέπει τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε. καθώς και τις σχέσεις αυτών και τρίτων χωρών. Η διαφορετικότητα αυτή αφορά στην ύπαρξη και δυνατότητα επίκλησης από τα κράτη μέλη στις μεταξύ τους σχέσεις της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19^{ης} Δεκεμβρίου 1977 (ενσωματώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το ν. 1914/1990) και προβλέπει την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας. Το πλαίσιο αυτό της συνεργασίας δεν υφίσταται όσον αφορά στις σχέσεις μεταξύ αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτης χώρας που δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής (όπως, για παράδειγμα, το Λιχτενστάϊν που για τα έτη 2014 και 2015 ανήκει στα μη συνεργάσιμα κράτη), με συνέπεια το Δικαστήριο να δέχεται ότι η σχετική εθνική ρύθμιση δεν αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο, διότι, άλλως, θα οδηγούμεθα σε όμοια μεταχείριση ανόμοιων καταστάσεων (περί των ανωτέρω βλ. Κ. Πέρρου «Καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις...» ΔΦΝ 2011, τευχ. 1470, 1042).

β) Οι εξαιρέσεις από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων δεν αφορούν, όπως

προεκτέθηκε, αποκλειστικά και μόνο εταιρείες που έχουν την έδρα τους στο εθνικό έδαφος, ώστε να αντιβαίνουν στη νομοθεσία της ΕΚ και τη συναφή του Ε.Ο.Χ. που απαγορεύουν, κατ' αρχήν, τις διακρίσεις με βάση το κριτήριο της κατοικίας ή διαμονής (πρβλ. 155/2009 ΔΕΚ δημ. νόμος). γ) Τέλος, και σε κάθε περίπτωση, μπορεί να επιτρέπονται εθνικά μέτρα που ενδέχεται να παρακωλύσουν την άσκηση θεμελιωδών ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη, εφόσον επιδιώκουν, όπως στην προκειμένη περίπτωση, σκοπό γενικού συμφέροντος, είναι κατάλληλα για την επίτευξη του σκοπού αυτού και δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο προς επίτευξη του σκοπού μέτρο (155/2009 ΔΕΚ σκέψη 51).

16. Εκ των προεκτεθέντων συνάγεται ότι δεν στοιχειοθετείται, κατ' αρχήν, δικαιολογητική βάση προβληματισμού περί αντίθεσης των εξαιρέσεων από το φόρο του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προς υπέρτερης τυπικής ισχύος κανόνες εθνικού και υπερεθνικού δικαίου.

Απάντηση

17. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω στο τεθέν ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ως εξής: Οι εξαιρέσεις (απαλλαγές) από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων οι οποίες προβλέπονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 δεν έχουν εφαρμογή και σε νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε χώρα του Ε.Ο.Χ., διότι τελούν υπό διαφορετικό νομικό καθεστώς σε σχέση με τα νομικά πρόσωπα που έχουν την καταστατική έδρα τους σε χώρα της Ε.Ε. και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις ευθείας ή ανάλογης ή επεκτατικής εφαρμογής της παραπάνω διάταξης.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 11-10-2016

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο Εισηγητής

Χιονύσιος Χειμώνας
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους