



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 207/2017
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**

Συνεδρίαση της 5^{ης} Οκτωβρίου 2017

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Μιχαήλ Απέσσας, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ανδρέας Χαρλαύτης και Βασιλική Δούσκα, Αντιπρόεδροι του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Στέφανος Δέτσης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Βασίλειος Καραγεώργος, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστος Μητκίδης και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' 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: Ερωτάται 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 εκδόθηκε, αρχικώς, η υπ' αριθμ. 250/2016 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Στη συνέχεια, ο αρμόδιος για την αποδοχή της Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ζήτησε, με το υπ' αριθμ. ΔΕΦΚΑ 1068277/3-5-2017 έγγραφό του, να εξετασθεί το ερώτημα από την Ολομέλεια. Κατόπιν τούτου, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί ως εξής:

Ιστορικό

1. Από τα σχετικά έγγραφα που συναδεύουν το ερώτημα, προκύπτει ότι τούτο υπαβλήθηκε με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί, εγγράφως, από 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. Κατόπιν της διενέργειας σχετικού φορολογικού ελέγχου, κατά τον οποία κρίθηκε ότι δεν συντρέχει λόγος απαλλαγής της εταιρείας αυτής από τον ειδικό φόρο ακινήτων, η εταιρεία ισχυρίζεται, αντιθέτως, ότι οι προβλεπόμενες στο νόμο εξαιρέσεις από το φόρο επεκτείνονται και στις εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.).

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο άρθρο 28 παρ. 1 του ισχύοντος 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

κακόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς
τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας».

3. Στο άρθρο 15 του ν. 3091/2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (Α'330), όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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 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

γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα.....

δ) Εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει κατά πλειοψηφία στο Ελληνικό Δημόσιο...

ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες...

στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς...

ζ) Ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, εταιρείες.... 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...

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 κοινωνικές 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... 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... εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, ή 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.

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....

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

Ενώσης 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 Εισοδήματος¹.

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 θέμα².

4. Με το ν. 2155/1993 «Κύρωση Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (Ε.Ο.Χ.) μετά των Πρωτοκόλλων, Δηλώσεων, Παραρτημάτων.....» (Α' 104) 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 άλλων, τα εξής:

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 ιδίων κανόνων, με σκοπό τη δημιουργία ομοιογενούς Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, ο οποίος στο εξής καλείται Ε.Ο.Χ.

¹ Η παράγραφος 4 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του ν. 4223/2013 (Α' 287), κατά την παρ. 1 του άρθρου 59 του οποίου άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ.

² Σχετικώς εκδόθηκε η ΥΑ ΠΟΛ1093/14-6-2010 απόφαση του Υπ. Οικ/κών «Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων...» (Β' 959).

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 4

«Εντός του πεδίου εφαρμογής της παρούσας συμφωνίας και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που περιέχονται σ' αυτήν, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας».

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 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 ΧII 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.....».

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 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 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α'

167), όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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 κατάσταση 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:.....».

6. Κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 εκδόθηκαν οι αποφάσεις ΔΟΣ Γ 1039110 ΕΞ 2014 (Β' 570), ΠΟΛ 1279/2015 (Β' 2905) και ΔΟΣ Γ 1188835 ΕΞ 2016 (Β' 4569) του Υπουργού Οικονομικών, που καθορίζουν τα μη συνεργάσιμα κράτη, για τα έτη 2014, 2015 και 2016, αντιστοίχως. Στα κράτη αυτά υπάγεται και το Λιχτενστάιν και για τα τρία έτη.

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό, προκύπτουν τα εξής:

7. Με τη διάταξη 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. Σκοπός της θέσπισης του φόρου είναι η 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. Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 του άρθρου 15 ορίζονται τα νομικά πρόσωπα κ.λπ. που εξαιρούνται από το φόρο, ανεξαρτήτως της χώρας της καταστατικής έδρας τους (και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου), στην δε παράγραφο 3 τα νομικά πρόσωπα που εξαιρούνται και έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον, στην

περίπτωση αυτή, 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.) και τέλος, στην παράγραφο 4 ορίζονται οι εταιρείες που απαλλάσσονται του ειδικού φόρου 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 (βλέπ. άρθρο 51Α Κ.Φ.Ε. και επίσης άρθρο 65 του νέου ΚΦΕ - ν. 4172/2013), καθώς και τις σχετικές υπουργικές αποφάσεις, που καθορίζουν τα μη συνεργάσιμα κράτη (ο.π. παρ. 6).

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, τηρουμένης της αρχής αποφυγής των διακρίσεων, χωρίς δηλαδή να προκύπτει διακριτική μεταχείριση κάποιου προσώπου ανάλογα με την ιθαγένεια, την κατοικία ή τον τόπο της επένδυσης. Καταλαμβάνει, επομένως, υπό την ρυθμιστική του ισχύ και εταιρείες κρατών μελών του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.). Εξ άλλου, δεν επιτρέπεται, κατ' αρχήν, επεκτατική ή αναλογική ή διασταλτική ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων που ορίζουν τις εξαιρέσεις από το φόρο, ενόψει αφενός της πλήρους και χωρίς κενά ρύθμισης που περιέχουν, και αφετέρου (και κατά κύριο λόγο) της πάγιας νομολογίας περί στενής ερμηνείας των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων (ΣτΕ 3466/2012, 2993/2001, 3989/1995, ΝΣΚ 191/2012 κ.ά.).

10. Από τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος προκύπτει η υπεροχή των διεθνών συμβάσεων, που επικυρώθηκαν 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.). Τέτοια διεθνής σύμβαση είναι η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (Ε.Ο.Χ.), η οποία κυρώθηκε με το ν. 2155/1993.

Συμβαλλόμενα μέρη της Συμφωνίας, ανάμεσα σε άλλα, είναι η Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, η Ελληνική Δημοκρατία και το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν, έχει δε δεσμευτική ισχύ και εφαρμογή, κατ' αρχήν, μόνο για τις τέσσερις ελευθερίες και τους όρους ανταγωνισμού που ρητώς και ειδικώς προβλέπονται στις συμβατικές ρήτρες της (βλ. προοίμιο και άρθρο 1), καθώς και στους τομείς που απαριθμούνται στις διατάξεις του κυρωτικού νόμου.

11. Σύμφωνα με τους κανόνες της Συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ., οι οποίοι ταυτίζονται κατ' ουσίαν με τους κανόνες της Σ.Λ.Ε.Ε. (όπως, π.χ., των άρθρων 40 και 63, για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων) και ερμηνεύονται κατά ομοιόμορφο τρόπο εντός των κρατών μελών (βλέπ. Βασ. Χριστιανός: Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, σελ. 390 επ. και την εκεί αναφερόμενη νομολογία του ΔΕΚ), απαγορεύεται, κατ' αρχήν, ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ενώ συγχωρείται εξαίρεση από κάποιο κανόνα όταν υφίσταται επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος. Όπως έχει σχετικώς κριθεί από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (βλέπετε αποφάσεις επί των υποθέσεων C-72/09 σκ. ιδίως 40, 41, 43, 46, 51, C-540/07 σκ. 72 και C-155/09 σκ. 51), εθνική ρύθμιση, που εξαρτά την απαλλαγή από το φόρο από την προϋπόθεση να μην έχει η εταιρεία την καταστατική έδρα της σε τρίτο κράτος, που ανήκει στον Ε.Ο.Χ., και το οποίο δεν είναι συνεργάσιμο (υπό την έννοια που αναφέρεται στις σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.), δεν αντίκειται στο ευρωπαϊκό 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 βρίσκεται δικαιολογητικό έρεισμα στην Οδηγία 77/799/ΕΟΚ και στη νεότερη Οδηγία 2011/16/ΕΕ, η οποία ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με το ν. 4170/2013 (Α' 163)³. Η τελευταία Οδηγία προβλέπει τη διοικητική συνεργασία και την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών - μελών στον τομέα της φορολογίας. Το πλαίσιο αυτό της συνεργασίας δεν υφίσταται, πάντως, στις σχέσεις μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών - μελών της ΕΕ και των αρχών τρίτης χώρας, έστω και αν αυτή περιλαμβάνεται στον Ε.Ο.Χ., η οποία όμως δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής (όπως, λ.χ. συμβαίνει με το Λιχτενστάιν, το οποίο, για τα έτη 2014 έως και 2016 υπάγεται στην κατηγορία των μη συνεργάσιμων

³ Η πρώτη από τις Οδηγίες ενσωματώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το ν. 1914/1990, ο οποίος καταργήθηκε με το άρθρο 25 του ν. 4170/2013.

κράτων), με συνέπεια να είναι αδύνατο στις φορολογικές αρχές κράτους - μέλους να λάβουν τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την άσκηση αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου. Ενόψει τούτων, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δέχθηκε ότι, ελλείψει οποιουδήποτε μηχανισμού ανταλλαγής πληροφοριών, με συμβαλλόμενο στη Συμφωνία περί Ε.Ο.Χ. κράτος και στο μέτρο που οι διμερείς συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που συνήφθησαν με άλλα συμβαλλόμενα στη Συμφωνία Ε.Ο.Χ. κράτη δεν περιέχουν διατάξεις οι οποίες να επιβάλλουν υποχρέωση παροχής πληροφοριών, θεωρείται δικαιολογημένη, έναντι των συμβαλλομένων στη Συμφωνία Ε.Ο.Χ. κρατών, εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως η προκείμενη του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, λόγω της ύπαρξης επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος, που αφορά στην καταστολή της φοροδιαφυγής και την απαίτηση διαφύλαξης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, η ρύθμιση δε αυτή θεωρείται κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, χωρίς να υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

Απάντηση

12. Ενόψει των ανωτέρω το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι οι απαλλαγές της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 δεν έχουν εφαρμογή σε νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε χώρα του Ε.Ο.Χ., εφόσον αυτή χαρακτηρίζεται ως μη συνεργάσιμη.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 16-11-2017
Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Α. Απέσσος
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Διονύσιος Χειμώνας
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Γίνεται δεκτή
Αθήνα, 05/03/2018

Ο Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής
Δημοσίων Εσόδων
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Ακριβές αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Ανέλαος Δ. Τζανετάτος
ΔΕ/Α' ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ

