

# Φορολογικό Δίκαιο

## Ζητήματα από την εφαρμογή του Ειδικού Φόρου Ακινήτων

Κατερίνα Πέρρου

14 Νοεμβρίου 2024

# Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας – γενικά

- Φορολογείται η ΚΑΤΟΧΗ της ακίνητης περιουσίας
- Milton Friedman: “the least bad tax” (1978)
  - <https://youtu.be/yS7Jb58hcsc?si=OuHixvP7PATe8JGc>
- Ίσως η πιο αντιδημοφιλής φορολογία. Γιατί όμως;
- Πώς δικαιολογείται η φορολογία αυτή;

# Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας – γενικά

## ➤ Δικαιολόγηση φορολόγησης ακίνητης περιουσίας

- Δημιουργία αξίας / αύξηση της αξίας της ακίνητης περιουσίας, η οποία δεν οφείλεται σε επένδυση ή ανάπτυξη της γης εκ μέρους του ιδιοκτήτη αλλά αντίθετα επέρχεται **ΧΩΡΙΣ** ο ιδιοκτήτης να κάνει καμία ενέργεια ('idle wealth')
- Συνεπώς δικαιολογείται η απόδοση φόρου στο δημόσιο («το τίμημα»), ως αντάλλαγμα για την ωφέλεια την οποία απολαμβάνει ο ιδιοκτήτης του ακινήτου

# Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας – γενικά

## ➤ Ίσως η πιο αντιδημοφιλής φορολογία – Γιατί;

- Οφείλεται στον τρόπο καταλογισμού και είσπραξης;
  - Φόρος εισοδήματος ΦΠ → εισπράττεται σταδιακά
  - Φόρος εισοδήματος ΝΠ → ενσωματώνεται στην τιμή των προϊόντων και υπηρεσιών (δεν καταλαβαίνουμε καν ότι πληρώνουμε φόρο)
  - ΦΠΑ κλπ έμμεσοι φόροι → καταβάλλονται σταδιακά

# Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας – γενικά

- **Ίσως η πιο αντιδημοφιλής φορολογία (‘άδικη’) – Γιατί;**
- Οφείλεται στο γεγονός ότι ωθεί στη λήψη δύσκολων αποφάσεων;
  - Π.χ. πώληση ακινήτου λόγω αδυναμίας καταβολής του φόρου;
  - Ανάγκη εξεύρεσης πρόσθετων πηγών εισοδήματος;
  - Και τα δυο → καλά για την οικονομία, δύσκολες αποφάσεις όμως για τους ιδιοκτήτες ακινήτων

# Φορολογία Κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία

- Φορολόγηση κατά την **ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ** της περιουσίας
  - Λόγω δωρεάς / γονικής παροχής
  - Λόγω κληρονομιάς
- Η δωρεά ή η κληρονομιά δεν θεωρούνται «έσοδο» για τον δωρεοδόχο ή τον κληρονόμο, αντίστοιχα. Επέρχεται ωστόσο επαύξηση της περιουσίας τους
- Φόρο κληρονομιάς → στην κληρονομιαία περιουσία (estate) ή στους κληρονόμους (heirs);

# Ειδικός Φόρος Ακινήτων – ΕΦΑ

- **ΕΦΑ – άρθρο 15 Ν 3091/2002**
- Φορολογία που έχει ως σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής
- Στόχος η αποκάλυψη των πραγματικών δικαιούχων φυσικών προσώπων ιδιοκτητών ακινήτων στην Ελλάδα
- 15% φόρος ανά έτος → σε 7 έτη ο ιδιοκτήτης έχει καταβάλει την αξία του ακινήτου σε φόρο → δημευτικός φόρος;

# Ειδικός Φόρος Ακινήτων – ΕΦΑ

➤ **Ά. 15 του Ν 3091/2002**

➤ **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.»*



# Ειδικός Φόρος Ακινήτων – 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.

# Ειδικός Φόρος Ακινήτων – ΕΦΑ

- Σκοπός της θέσπισης του ΕΦΑ:
  - Επειδή η μυστικότητα που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιριών 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 εταιριών

# Ειδικός Φόρος Ακινήτων – 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

# Ειδικός Φόρος Ακινήτων – 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»**

# Ειδικός Φόρος Ακινήτων – ΕΦΑ

## ➤ **ά. 15 του Ν 3091/2002:**

➤ Έχει κριθεί: ΣτΕ 1389/2019 (7μ) → σκ. 12: «από την προπαρατεθείσα σκέψη της απόφασης 2810/2017 ΣτΕ συνάγεται με σαφήνεια ότι ο επίδικος φόρος αποτελεί, πράγματι, φόρο επί της περιουσίας (κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος) και δεν έχει το χαρακτήρα διοικητικής κύρωσης.»

# 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, απαλασσόμενη 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

## ➤ 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 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 χώρας.
- 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 ΕΣΔΑ

# 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

➤ **ΣτΕ 795/2022** → **ΣτΕ 1312/2023 (7μ)**: οι κρίσεις της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης ότι η επιβολή του ένδικου ειδικού φόρου **δεν αντίκειται** στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1 και 5, 5 παρ. 1, 17 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και ότι η αναιρεσείουσα υπαγόταν στον φόρο ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής στο μετοχικό της κεφάλαιο της εδρεύουσας στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους εταιρείας με την επωνυμία «Arkell Holding INC», **είναι νόμιμες**, σύμφωνα με τα εκτεθέντα ανωτέρω (ιδίως σκέψεις 16-18), απορριπτομένων όλων των περί του αντιθέτου προβαλλομένων με την υπό κρίση αίτηση, ως αβασίμων.

# 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 ασφαλές 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 1548/2021** (Ολλανδικές Αντίλλες) → **εκδόθηκε η ΣτΕ 1429/2023 (7μ)**
- **Σκέψη 11** έννοια «**σύμβασης διοικητικής συνδρομής**» και κρίση ότι η εν λόγω πρόσθετη προϋπόθεση/ απαίτηση του νόμου για την εξαίρεση από την καταβολή του ένδικου φόρου, **που δεν έχει την έννοια του τεκμηρίου, αλλά ουσιώδους κριτηρίου απαλλαγής** και αποβλέπouσα, κατά τα ανωτέρω, στην ανταλλαγή πληροφοριών προς εξακρίβωση και έλεγχο της ταυτότητας των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν στις υποκείμενες στον φόρο εταιρείες, παρίσταται **δικαιολογημένη, αναγκαία και κατάλληλη** και στην περίπτωση εταιρειών που έχουν την έδρα τους στις Ολλανδικές Αντίλλες.
- **Δέχεται την αναίρεση του Δημοσίου (ΑΑΔΕ):** η απαίτηση διοικητικής συνδρομής ισχύει, για την ταυτότητα του νομικού λόγου και κατά λογική ακολουθία, σωρευτικά σε κάθε περίπτωση είτε δηλαδή στην τρίτη χώρα έχει την έδρα της η ίδια η ιδιοκτήτρια και υπόχρεη στον φόρο εταιρεία είτε οποιοδήποτε παρεμβαλλόμενο σε αυτήν νομικό πρόσωπο.

# Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας

ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ;