ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Ο ειδικός φόρος επί ακινήτων

ΚΑΤΕΡΙΝΑΣ ΠΕΡΡΟΥ
Δικηγόρου – Μ.Δ.Ε./Δ.Δ.

Εισαγωγή
Α. Η μάχη κατά της διεθνούς φοροαποφυγής και η θέσπιση του ειδικού φόρου επί ακινήτων
1. Η εισαγωγή και εξέλιξη του φόρου σε Γαλλία και Ισπανία
2. Η εισαγωγή του φόρου στην Ελλάδα
Β. Τα βασικά χαρακτηριστικά του ελληνικού φόρου
1. Υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου
2. Εξαιρέσεις και απαλλαγές από το φόρο
Συμπέρασμα

Εισαγωγή

1. Στους περίπου τριάντα διαφορετικούς φόρους που επιβαρύνουν τα ακίνητα στην Ελλάδα σήμερα[1] ήρθε να προστεθεί ένας ακόμα, ο οποίος όμως ξεχωρίζει από τους άλλους, επισημαίνοντάς μας, ήδη από τον τίτλο του, τη διαφορετικότητά του. Ο «*ειδικός* φόρος επί ακινήτων», μετά από μακρόχρονη πορεία εξέλιξης στη Γαλλία και την Ισπανία, εισήχθη και στην Ελλάδα, φιλοδοξώντας να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέτρο για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροαποφυγής. Σε αυτόν ακριβώς το σκοπό του έγκειται και η «ειδικότητά» του, που τον διαφοροποιεί από τους άλλους φόρους, στους οποίους προτεραιότητα έχουν άλλοι σκοποί και πάντως όχι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής.

2. Αφού παρουσιασθεί η θέσπιση και εξέλιξη του ειδικού φόρου επί ακινήτων ως μέτρου για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροαποφυγής, με συγκριτική επισκόπηση των σχετικών ρυθμίσεων στη Γαλλία, την Ισπανία και την Ελλάδα (μέρος Α) θα επιχειρηθεί η παρουσίαση της δομής του ελληνικού φόρου (μέρος Β).

Α. Η μάχη κατά της διεθνούς φοροαποφυγής και η θέσπιση του ειδικού φόρου επί ακινήτων

Την εισαγωγή του φόρου ακινήτων στο ελληνικό δίκαιο (παρακάτω υπό 2) φωτίζει η περιγραφή της ιστορίας και της δομής του φόρου στη Γαλλία, κατά κύριο λόγο, και, δευτερευόντως, στην Ισπανία (παρακάτω υπό 1).

1. Εισαγωγή και εξέλιξη του φόρου σε Γαλλία και Ισπανία

3. Μια από τις πιο διαδεδομένες μεθόδους διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής[2], η οποία έχει σημαντικές επιπτώσεις στην απόδοση ιδιαίτερα του φόρου εισοδήματος, αποτελεί η εκ μέρους των πραγματικών ιδιοκτητών ακίνητης περιουσίας «μεταβίβαση» της ιδιοκτησίας αυτής σε νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή. Ως μέτρο για την καταπολέμηση του φαινομένου αυτού στη Γαλλία υιοθετήθηκε η επιβολή φόρου στα νομικά αυτά πρόσωπα που κατέχουν ακίνητα στη Γαλλία και έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή[3].

4. Στα είκοσι έξι χρόνια ισχύος του (με διάφορες μορφές), ο φόρος αυτός έχει υποστεί πολλές τροποποιήσεις και έχει υπάρξει αντικείμενο σοβαρής κριτικής, ιδίως από τα δικαστήρια. Ο νομολογιακός περιορισμός του αρχικού πεδίου εφαρμογής του ήταν ο λόγος των σχετικών τροποποιήσεων, ύστερα από τις οποίες έφτασε στη σημερινή του μορφή, η οποία υπήρξε πηγή έμπνευσης για τον Έλληνα νομοθέτη.

5. Νωρίτερα, το μοντέλο της Γαλλίας είχε ακολουθήσει και η Ισπανία, η οποία εισήγαγε ειδικό φόρο επί των ακινήτων που ανήκουν σε αλλοδαπές εταιρείες[4] ήδη από το 1991, με διάταξη που περιεχόταν στο νόμο 18/1991 περί Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων[5]. Ο φόρος αυτός αντικαταστάθηκε από νέο όμοιο, ο οποίος επιβλήθηκε με το νόμο 43/1995, περί Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων[6].

6. Σκοπός της θέσπισης αυτού του φόρου είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, ιδίως στο πεδίο του φόρου ακίνητης περιουσίας μέσω της χρήσης αλλοδαπών εταιρειών, με την επιβολή φόρου σε αυτές τις εταιρείες, που διαθέτουν ακίνητα στην Ισπανία, όταν αυτές δεν παρέχουν τις απαιτούμενες πληροφορίες στις ισπανικές αρχές. Επομένως, οι επιλογές που έχει η αλλοδαπή εταιρεία είναι είτε να υπαχθεί σε μια από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται ή να πληρώσει τον εν λόγω ειδικό φόρο, συνεχίζοντας να απολαμβάνει τα «πλεονεκτήματα» της εγκατάστασης σε μια χώρα που δεν θα παρέχει πληροφορίες στις ισπανικές φορολογικές αρχές.

7. Έτσι, όπως σωστά παρατηρείται[7], ο φόρος γίνεται το «κόστος» το οποίο η αλλοδαπή εταιρεία υφίσταται προκειμένου να διατηρήσει στην ανωνυμία τους πραγματικούς

---

1. Σύμφωνα με στοιχεία δημοσιευμένα στον τύπο, βλ. Ναυτεμπορική, φ. 16-10-2003, ένθετο Business and Real Estate, σ. Α3.

2. Για τις έννοιες και τη διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής βλ. *Αναστόπουλο Ι./Φορτσάκη Θ.*, Φορολογικό Δίκαιο, 2003, αρ. 6, υποσημ. 2. Ειδικά για τις έννοιες αυτές στο χώρο του διεθνούς φορολογικού δικαίου βλ. αρ. 449 επ.

3. Βλ. σχετικά με το φόρο αυτό στη Γαλλία *Castagnède B.*, Précis de fiscalité internationale, collection Fiscalité, PUF, 2002, αρ. 158 και *Gouthière B.*, Les impôts dans les affaires internationales, 5e édition, éd. Francis Lefebvre, 2001, αρ. 2337-1 επ. Από την ελληνική αρθρογραφία βλ. *Αλεξανδρή Σπ.*, Ζητήματα από την επιβολή φόρου στις εταιρείες σύμφωνα με το άρθρο 15 Ν. 3091/2002, ΔΕΕ 7/2003, 751 επ.

4. «*Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes*» (IEBI). Σχετικά με την εισαγωγή του φόρου αυτού βλ. *A. Navarro Faure*, Special tax on real estate belonging to non resident corporations in Spain, Intertax 1995, 128 επ. Για τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις του βλ. *Andres Aucejo E./Ibanez Marsilla S.*, Spain: Special tax on real property belonging to non-resident entities, European Taxation 1997, 207 επ.

5. Για την Πρόσθετη Διάταξη αρ. 6 του νόμου αυτού και τις σχετικές με αυτήν εγκυκλίους, υπουργικές αποφάσεις και βασιλικά διατάγματα που εκδόθηκαν και ρύθμισαν διάφορα θέματα του ειδικού φόρου επί ακινήτων βλ. *Andres Aucejo E./Ibanez Marsilla S.*, ό.π., 207 επ.

6. Ο νέος αυτός φόρος ακολουθεί σε μεγάλο βαθμό τις διατάξεις του φόρου που αντικατέστησε, με τις περισσότερες διαφορές να εντοπίζονται στο χώρο των εξαιρέσεων, βλ. *Andres Aucejo E./Ibanez Marsilla S.*, ό.π., 207 και 208 επ.

7. Βλ. *Andres Aucejo E./Ibanez Marsilla S.*, ό.π., 207.

ιδιοκτήτες του ακινήτου. Από την πλευρά των φορολογικών αρχών θεωρείται ως ένα είδος «ελάχιστης φορολόγησης», με την έννοια ότι εξασφαλίζει ότι η χώρα στην οποία βρίσκεται το ακίνητο (η Ισπανία στη συγκεκριμένη περίπτωση αλλά είναι φανερό ότι το ίδιο ισχύει και σε ανάλογες περιπτώσεις) θα έχει ένα ελάχιστο έσοδο από το ακίνητο αυτό.

8. Στη Γαλλία[8] πρόδρομος του ειδικού φόρου επί ακινήτων θεωρείται η διάταξη του παλιού άρθρου 209-Α του Γαλλικού Γενικού Κώδικα Φορολογίας (*Code Général es Impôts - CGI*) η οποία τέθηκε σε ισχύ από 1-1-1977 και εξουσιοδοτούσε τη Διοίκηση να υπαγάγει στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (*impôt sur les sociétés*) κάθε νομικό πρόσωπο που είχε την έδρα του εκτός Γαλλίας και το οποίο:

– είχε στην ιδιοκτησία του και χρησιμοποιούσε ένα ή περισσότερα ακίνητα στη Γαλλία ή

– είχε παραχωρήσει δωρεάν ή είχε ενοικιάσει με ενοίκιο χαμηλότερο της πραγματικής (εμπορικής) μισθωτικής αξίας τη χρήση των εν λόγω ακινήτων.

Ο κάτοχος των εν λόγω ακινήτων, κάτοικος Γαλλίας, ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου.

9. Ο φόρος αυτός καταργήθηκε το 1983 και αντικαταστάθηκε από ένα φόρο περιουσίας (*taxe patrimoniale*) με συντελεστή 3%, ο οποίος έπληττε κάποια αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, που είχαν την έδρα τους εκτός Γαλλίας και κατείχαν άμεσα ή έμμεσα ακίνητα στη Γαλλία (άρθρα 990 D και επόμενα του CGI)[9]. Το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών όμως περιορίσθηκε στη συνέχεια δραματικά από τη νομολογία των δικαστηρίων, αφού θεωρήθηκε ότι εισήγαγε δυσμενή διάκριση με βάση την ιθαγένεια σε βάρος των εταιρειών που δραστηριοποιούνταν στη Γαλλία και είχαν την έδρα τους σε χώρα με την οποία η Γαλλία είχε σύμβαση που περιείχε ρήτρα περί μη διάκρισης.

10. Συνέπεια της νομολογίας αυτής ήταν η τροποποίηση της διατύπωσης των σχετικών διατάξεων το 1990 (συγκεκριμένα του άρθρου 990 D του CGI), έτσι ώστε πλέον να κάνει λόγο για νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την πραγματική τους έδρα εκτός Γαλλίας, ανεξάρτητα από τον τόπο της καταστατικής τους έδρας (που καθορίζει την ιθαγένειά τους), ο οποίος μπορεί να είναι είτε η ίδια η Γαλλία ή και άλλη χώρα. Και αυτή όμως η τροποποίηση δεν κρίθηκε αρκετή από τη νομολογία, η οποία περιόρισε εκ νέου το πεδίο εφαρμογής της διάταξης, βασιζόμενη και πάλι στη ρήτρα περί απαγόρευσης των διακρίσεων που περιέχεται σε διμερή σύμβαση που έχει συνάψει η Γαλλία. Έτσι κατέστη απαραίτητη η εκ νέου τροποποίηση των σχετικών διατάξεων.

11. Μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε νόμος του 1993, το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του φόρου ορίζεται πλέον κατά τρόπο γενικό, χωρίς καμιά αναφορά σε ιθαγένεια και περιλαμβάνει νομικά πρόσωπα, τα οποία είτε άμεσα είτε μέσω παρένθετου προσώπου κατέχουν ένα η περισσότερα ακίνητα στη Γαλλία ή είναι δικαιούχοι εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών. Έτσι στο φόρο υπόκεινται, κατ' αρχήν, όλα τα νομικά πρόσωπα, γαλλικά ή αλλοδαπά[10]. Προβλέπονται όμως και πολλές εξαιρέσεις (άρθρο 990 Ε του CGI).

12. Εξαιρούνται[11] από το φόρο οι εταιρείες ή άλλα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν στο ενεργητικό τους και άλλα στοιχεία εντός της Γαλλίας, κατά τρόπο ώστε η αξία των ακινήτων τους να μην υπερβαίνει το 50% του συνόλου του ενεργητικού. Ομοίως εξαιρούνται τα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε χώρα με την οποία η Γαλλία έχει συνάψει φορολογική σύμβαση διοικητικής συνδρομής, υπό την προϋπόθεση ότι υποβάλλουν κάθε χρόνο δήλωση με πληροφορίες για τα ακίνητα που διαθέτουν και τους μετόχους τους. Υπό την ίδια προϋπόθεση εξαιρούνται και τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική τους έδρα στη Γαλλία καθώς και τα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε χώρα με την οποία η Γαλλία έχει συνάψει σύμβαση η οποία περιέχει ρήτρα περί μη διακριτικής μεταχείρισης.

13. Οι εταιρείες που είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήριο, οι διεθνείς οργανισμοί, τα Κράτη και οι Δημόσιοι Οργανισμοί[12], τα Ταμεία Συντάξεως και άλλοι οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν κοινωνικούς, φιλανθρωπικούς, εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς σκοπούς εξαιρούνται επίσης από το φόρο.

14. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 3% στην αγοραία αξία των ακινήτων ή των εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους[13]. Κάθε νομικό πρόσωπο που παρεμβάλλεται μεταξύ του υπόχρεου στο φόρο και του ακινήτου ή του εμπράγματου δικαιώματος είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου. Ο καταβολή του ειδικού φόρου δεν απαλλάσσει τους υπόχρεους από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων[14] ούτε και μειώνει τη βάση επιβολής αυτού[15].

2. Η εισαγωγή του φόρου στην Ελλάδα

15. Στην ελληνική έννομη τάξη ο ειδικός φόρος επί ακινήτων εισήχθη με τα άρθρα 15-18 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α/24-12-2002)[16]. Οι ίδιοι λόγοι που οδήγησαν το Γάλλο νομοθέτη, αρχικά, και τον Ισπανό, στη συνέχεια, στη θέσπιση ειδικού φόρου επί ακινήτων, φαίνεται ότι οδήγησαν και τον Έλληνα νομοθέτη στην υιοθέτηση του φόρου αυτού ως μέτρου για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

Ο σκοπός αυτός αναφέρεται ρητά στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3091/2002, όπου διευκρινίζεται ότι οι σχετικές διατάξεις έχουν ως στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής με τη δημιουργία αντικινήτρων, ικανών να αποτρέψουν τους

---

8. Βλ. *Castagnède B.*, ό.π., αρ. 158 και με περισσότερες λεπτομέρειες *Gouthière B.*, ό.π., αρ. 2337-1, όπου και πλούσια νομολογία.

9. Βλ. ειδικότερα *Gouthière B.*, ό.π., αρ. 2337-2.

10. Βλ. ειδικότερα *Gouthière B.*, ό.π., αρ. 2339 επ., όπου παρατίθενται και πολλά πρακτικά παραδείγματα εφαρμογής.

11. Για τις εξαιρέσεις βλ. *Castagnède B.*, ό.π, αρ. 158 και *Gouthière B.*, ό.π., αρ. 2341 επ.

12. Αντίστοιχα, από τον Ισπανικό ΙΕΒΙ εξαιρούνται επίσης τα Κράτη, οι αλλοδαποί δημόσιοι οργανισμοί και οι διεθνείς οργανισμοί. Παρατηρείται μάλιστα ότι αυτή η εξαίρεση ήταν η μόνη που παρέμεινε στο νέο φόρο ακριβώς όπως είχε στον παλιό, βλ. *Andres Aucejo E./Ibanez Marsilla S.*, ό.π., 208-209.

13. Περισσότερα για τη διαδικασία επιβολής του φόρου στη Γαλλία βλ. *Gouthière B.*, ό.π., αρ. 2348 επ. Κατά την αντίστοιχη διάταξη του Ισπανικού ΙΕΒΙ κρίσιμος χρόνος κατά τον οποίο κρίνεται ο υπόχρεος στο φόρο είναι η 31η Δεκεμβρίου εκάστου έτους.

14. Αντίστοιχα ο Ισπανικός ΙΕΒΙ, παρόλο που σήμερα νομοτεχνικά περιλαμβάνεται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, επιβάλλεται μόνο στην αξία της ακίνητης περιουσίας και όχι και στο τυχόν εισόδημα που προκύπτει από την εκμετάλλευσή της, γεγονός που οδήγησε σε διαμάχη για το αν ο φόρος είναι φόρος περιουσίας ή φόρος εισοδήματος, βλ. *Andres Aucejo E./Ibanez Marsilla S.*, ό.π., 207-208.

15. Αντίθετα στην Ισπανία ο αντίστοιχος φόρος συνδέεται κατά κάποιον τρόπο με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, γιατί, παρόλο που πρόκειται για διαφορετικό φόρο, αποτελεί δαπάνη εκπιστέα για το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, βλ. *Andres Aucejo E./Ibanez Marsilla S.*, ό.π., 207.

16. Για τον ειδικό φόρο ακίνητης περιουσίας εταιρειών στην Ελλάδα βλ. *Αναστόπουλο Ι./Φορτσάκη Θ.*, Φορολογικό Δίκαιο, αρ. 259 επ.

πραγματικούς ιδιοκτήτες ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην Ελλάδα από τη χρήση αλλοδαπών εταιρειών ως μέσων φοροαποφυγής. Η εισηγητική έκθεση μάλιστα, κάνει λόγο για «εξωχώριες (*offshore*) εταιρείες»[17], στην ιδιοκτησία των οποίων ανήκουν πολλά ακίνητα μεγάλης αξίας, χωρίς να είναι δυνατή η αποκάλυψη του πραγματικού ιδιοκτήτη, λόγω της μυστικότητας που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιρειών, σύμφωνα με το δίκαιο της χώρας όπου είναι εγκατεστημένες, χώρες που χαρακτηρίζονται ως «φορολογικοί παράδεισοι»[18].

16. Η επιβολή του ειδικού φόρου έρχεται αφενός να καλύψει αυτές ακριβώς τις περιπτώσεις φοροαποφυγής από τους πραγματικούς ιδιοκτήτες των ακινήτων και αφετέρου να εξαλείψει τη φορολογικά άνιση μεταχείριση των ελληνικών εταιρειών που έχουν ακίνητα σε σχέση με τις εξωχώριες εταιρείες ιδιοκτήτριες ακινήτων. Υπ' αυτήν την έννοια ο ειδικός φόρος αποτελεί ένα είδος «τιμωρίας» για τις εξωχώριες εταιρείες, που εκφράζει την αποδοκιμασία της χρήσης τους με σκοπό την αποφυγή των φορολογικών υποχρεώσεων των πραγματικών ιδιοκτητών ακινήτων στην Ελλάδα. Οι εταιρείες που δεν θα υπαχθούν σε κάποια από τις εξαιρέσεις που προβλέπει ο νόμος και που θα θελήσουν να διατηρήσουν το καθεστώς μυστικότητας, θα κληθούν να καταβάλουν το φόρο ως, κατά κάποιον τρόπο, «ελάχιστη»[19] συνεισφορά τους στα έσοδα του Κράτους, ως αντιστάθμισμα, πραγματικό και όχι νομικό, της πραγματικά οφειλόμενης συνεισφοράς τους, η οποία δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί επακριβώς[20].

Β. Τα βασικά χαρακτηριστικά του φόρου

Εξετάζονται οι βασικές ρυθμίσεις του ελληνικού ειδικού φόρου επί ακινήτων με ιδιαίτερη έμφαση αφενός στο υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου (παρακάτω υπό 1) και αφετέρου τις προβλεπόμενες εξαιρέσεις και απαλλαγές από το φόρο (παρακάτω υπό 2).

1. Υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου

17. Υποκείμενο του φόρου είναι μόνο εταιρείες και, κατ' αρχήν[21], όλες οι εταιρείες[22], ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και τον τόπο της καταστατικής τους έδρας[23]. Κρίσιμο στοιχείο για τον καθορισμό του υποκειμένου αποτελεί η ιδιοκτησία ακινήτου στην Ελλάδα. Οι εταιρείες που καλούνται να καταβάλουν τον ειδικό φόρο είναι εκείνες οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα[24].

18. Προκειμένου να αντιμετωπίσει περιπτώσεις καταστρατήγησης, ο νόμος περιλαμβάνει ειδική διάταξη στην οποία ορίζεται η ευθύνη τυχόν παρένθετων προσώπων, τα οποία όμως δεν είναι υποκείμενα στο φόρο[25]. Έτσι, στην περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις και κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο χαρακτηρισθεί «παρένθετο πρόσωπο», τότε το πρόσωπο αυτό καθίσταται υπεύθυνο εις ολόκληρο με τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου.

19. Ο φόρος είναι ετήσιος, υπολογίζεται με συντελεστή 3% και επιβάλλεται στην αξία του εμπράγματου δικαιώματος (πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας). Κρίσιμος χρόνος τόσο για τον καθορισμό του υποκειμένου του φόρου όσο και για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου είναι η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. Για τον τρόπο υπολογισμού της αξίας των εμπραγμάτων δικαιωμάτων ο νόμος παραπέμπει ευθέως στο άρθρο 10 του ν. 2961/2001

---

17. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο όρος αυτός δεν συναντάται πουθενά στο κείμενο των άρθρων 15-18 του ν. 3091/2002. Αναφέρεται όμως στο άρθρο 5 § 7 του νόμου αυτού, με το οποίο προστέθηκε εδάφιο 11 στην περίπτωση στ' του άρθρου 31 § 1 του ΚΦΕ, σύμφωνα με το οποίο: «Για τους σκοπούς του Κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρεία εννοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής μεταχείρισης».

18. Η εισηγητική έκθεση αναφερόμενη στις έννοιες της «εξωχώριας εταιρείας» και του «φορολογικού παραδείσου» παραπέμπει στο έργο, τις πρωτοβουλίες και τα μέτρα που έχουν υιοθετηθεί και προταθεί από τον ΟΟΣΑ. Σχετικά με τη λίστα των χωρών που χαρακτηρίζονται ως «φορολογικοί παράδεισοι» βλ. την εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ 1021764/10217/Β0012/ΠΟΛ.1041/5-3-2003, με την οποία δόθηκαν, μεταξύ άλλων, οδηγίες για την ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 15-18 του ν. 3091/2002.

19. Στην πραγματικότητα βεβαίως το ύψος του φόρου δεν αποτελεί καθόλου μικρή επιβάρυνση, αφού το 3% στην αντικειμενική αξία των ακινήτων ετησίως είναι ιδιαίτερα επαχθές. Το γεγονός αυτό καθίσταται εμφανέστερο όταν ο φορολογικός συντελεστής του ειδικού φόρου επί ακινήτων συγκριθεί με το φορολογικό συντελεστή του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ): στην πρώτη περίπτωση ο συντελεστής ανέρχεται στο 3% όταν στη δεύτερη είναι, για τα νομικά πρόσωπα, μόλις 0,7% (άρθρο 25 § 2 περ. β' του ν. 2459/1997). Από εδώ φαίνεται και ο χαρακτήρας «τιμωρίας» του ειδικού φόρου επί ακινήτων.

20. Για τη λειτουργία του ειδικού φόρου επί ακινήτων ως πραγματικού (κατ' ουσία) και όχι νομικού «αντικατάστατου» άλλων φόρων, όπως εισοδήματος, περιουσίας ή κληρονομιάς (*substitut forfaitaire*) βλ. *Gouthière B.*, ό.π., αρ. 2337-2.

21. Βλέπε όμως και τις πολλές εξαιρέσεις παρακάτω υπό 2.

22. Περισσότερα για τις μορφές εταιρειών που είναι δυνατόν να υπάγονται στις σχετικές διατάξεις βλ. *Αλεξανδρή Σπ.*, ό.π., 747 επ. Ο ίδιος υποστηρίζει ότι και η ελληνική διάταξη, όπως και η αντίστοιχη γαλλική στο παρελθόν, παρουσιάζεται αφενός αντισυνταγματική και αφετέρου μη σύμφωνη με τις διατάξεις των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας περί απαγόρευσης των διακρίσεων.

23. Λόγω της γενικότητας της σχετικής διάταξης, και παρά την ύπαρξη πολλών λεπτομερώς περιγραφομένων εξαιρέσεων, δεν προκύπτει με σαφήνεια αν αποτελούν ή όχι υποκείμενο του φόρου πολλές περιπτώσεις εταιρειών. Επίσης, πολλά είναι και τα ερωτήματα που γεννώνται σχετικά με το αντικείμενο του φόρου. Οι περιπτώσεις αυτές επισημάνθηκαν κατά τη διάρκεια εκδήλωσης που οργάνωσε το Ελληνικό Παράρτημα της Διεθνούς Ένωσης Φορολογικού Δικαίου (IFA) και στη συνέχεια υποβλήθηκαν, με τη μορφή υπομνήματος στο Υπουργείο Οικονομικών, συνοδευόμενες από προτάσεις για την νομοθετική αντιμετώπιση των ζητημάτων αυτών. Βλ. σχετικά *Παπαζήσου Π.*, Ειδικός φόρος επί των ακινήτων εξωχώριων εταιρειών, ΔΕΕ 6/2003, 709 επ.

24. Από τη σχετική διατύπωση που κάνει λόγο μόνο για εμπράγματα και όχι ενοχικά δικαιώματα και λόγω της στενής ερμηνείας του νόμου δεν φαίνεται να υπάγεται στον ειδικό φόρο για τα ακίνητα για τα οποία έχει συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ο μισθωτής τους, για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση, ενώ αντίθετα στον παρόμοιας φύσης αλλά διαφορετικού σκοπού ΦΜΑΠ ρητά αναφέρεται ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο μισθωτής, για όσο χρόνο διαρκεί η μίσθωση (άρθρο 22 § 1 του ν. 2459/1997, όπως ισχύει).

25. Βλ. σχετικά το άρθρο 16 του ν. 3091/2002. Για τη θεμελίωση της ευθύνης του παρένθετου προσώπου βλ. την εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ 1021764/10217/Β0012/ΠΟΛ.1041/5-3-2003. Σχετικά με τα προβλήματα που δημιουργούνται από τη διάταξη αυτή, η οποία χαρακτηρίζεται ασαφής και επικίνδυνη, βλ. *Φωτόπουλο Γ.*, Οι φορολογικές υποχρεώσεις αλλοδαπών εταιριών, με ακίνητα στην Ελλάδα, Παρατηρήσεις στα άρθρα 16, 17 και 18 του Ν. 3091/2002 για την επιβολή ειδικού φόρου 3% στις αλλοδαπές εταιρίες, που είναι ιδιοκτήτριες ακινήτων στην Ελλάδα, ΔΦΝ 2003, 987 επ.

(Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία)[26].

2. Εξαιρέσεις και απαλλαγές από το φόρο

α) Ο περιορισμός του υποκειμενικού πεδίου εφαρμογής του φόρου

20. Λόγω της γενικότητας της διατύπωσης του άρθρου 15 §1 που ορίζει το υποκείμενο του φόρου, ο νομοθέτης έκρινε αναγκαίο να περιλάβει στις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 μια σειρά εξαιρέσεων, προκειμένου να μην επιβαρύνει με τον ειδικό φόρο εταιρείες που δεν αποτελούν οχήματα διεθνούς φοροαποφυγής αλλά είναι φορείς υγιούς επιχειρηματικής δράσης. Έτσι τελικά το υποκείμενο του φόρου ορίζεται αρνητικά, με την έννοια ότι υπάγονται στο φόρο όσες εταιρείες δεν υπάγονται σε κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες εξαιρέσεις.

21. Στην πρώτη κατηγορία εταιρειών που εξαιρούνται περιλαμβάνονται *εταιρείες που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την καταστατική τους έδρα*[27]. Έτσι εξαιρούνται από τον ειδικό φόρο επί ακινήτων όλες οι εταιρείες των οποίων *οι μετοχές είναι εισηγμένες και βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά*. Εξαιρούνται επίσης οι εταιρείες οι οποίες αποκτούν στην Ελλάδα *και άλλα εισοδήματα εκτός από εισόδημα από ακίνητα*. Σε αυτήν την περίπτωση, για να ισχύσει η εξαίρεση, θα πρέπει τα ακαθάριστα έσοδα στην Ελλάδα από τις άλλες δραστηριότητες να είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα[28].

22. Η γενικότητα της περίπτωσης αυτής δημιούργησε προβλήματα, αφού δεν διευκρινίζει τον τρόπο φορολογικής αντιμετώπισης των εταιρειών που έχουν ακίνητα τα οποία βρίσκονται στο στάδιο της ανέγερσης και διαμόρφωσής τους, μέχρι την άσκηση σε αυτά της σχετικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Θεωρήθηκε, και σωστά, ότι θα επέβαλε βάρος σε εταιρείες κατασκευάστριες αρχικά και στη συνέχεια ιδιοκτήτριες των εν λόγω ακινήτων που θα θελήσουν να δραστηριοποιηθούν για πρώτη φορά ή να επεκτείνουν τη δραστηριότητά τους την Ελλάδα και οι οποίες δεν θα έχουν τα απαραίτητα έσοδα από άλλες δραστηριότητες κατά τα πρώτα χρόνια λειτουργίας τους, ώστε να εξαιρεθούν σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15. Στην υποχρέωση αυτή μάλιστα θα ενέπιπταν τόσο ελληνικές όσο και αλλοδαπές εταιρείες. Είναι φανερό όμως ότι το αποτέλεσμα αυτό δεν συμβιβάζεται με τον επιδιωκόμενο σκοπό επιβολής του ειδικού φόρου επί ακινήτων.

23. Προκειμένου να διευθετηθεί το ζήτημα αυτό είναι απαραίτητη η νομοθετική του ρύθμιση[29]. Πράγματι έχει ήδη προταθεί, με το άρθρο 15 § 1 του σχεδίου νόμου περί «κανόνων τιμολόγησης, ρυθμίσεις ΦΠΑ ηλεκτρονικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις» («σχέδιο νόμου»)[30] η συμπλήρωση της β' περίπτωσης της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 με την προσθήκη εδαφίου ως εξής: «*Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτίρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιοδήποτε άλλο τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.*»

24. Όπως σημειώνεται και στην εισηγητική έκθεση του σχεδίου νόμου, η επιλογή της επταετούς εξαίρεσης[31] βασίζεται στο γεγονός ότι η ανέγερση τέτοιων οικοδομημάτων διαρκεί συνήθως περί τα τρία έτη ενώ στη συνέχεια ακολουθεί η περίοδος της αρχικής λειτουργίας της επιχείρησης που κατά κανόνα δεν είναι κερδοφόρα πριν από την παρέλευση τετραετίας. Η συνδρομή της προϋπόθεσης της ιδιοχρησιμοποίησης των ακινήτων απαιτείται και εδώ[32]. Σημειώνεται τέλος ότι προβλέπεται αναδρομική ανατροπή της εξαίρεσης στην περίπτωση που δεν πληρωθούν οι τασσόμενες προϋποθέσεις.

25. Ειδική ρύθμιση για την απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται για τις *εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο χώρο της ναυτιλίας*[33]. Η συγκεκριμένη εξαίρεση καταλαμβάνει τρεις κατηγορίες εταιρειών:

i. τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967, όπως ισχύει

ii. τις πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων και

iii. τις εταιρείες που εκμισθώνουν ακίνητα στις εταιρείες της προαναφερθείσας περίπτωσης i.

26. Η εξαίρεση από το φόρο των ανωτέρω εταιρειών δεν είναι γενική αλλά περιορίζεται μόνο στα ακίνητα τα οποία οι

---

26. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό προβλέπονται τρεις τρόποι υπολογισμού της αξίας, ανάλογα με το αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ή όχι: το σύστημα της αγοραίας αξίας, το σύστημα των αντικειμενικών αξιών και το μικτό σύστημα. Διευκρινίσεις σχετικά με τον υπολογισμό της αξίας δόθηκαν με την εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ 1021764/10217/Β0012/ΠΟΛ.1041/5-3-2003. Ειδικά για τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας αλλά και γενικότερα για ζητήματα σχετικά με τη διαδικασία επιβολής του ειδικού φόρου βλ. *Φωτόπουλο Γ.*, ό.π. Για ερωτήματα που γεννώνται σχετικά με τη διαδικασία βλ. και τις σχετικές παρατηρήσεις του Ελληνικού Παραρτήματος της IFA σε *Πανταζόπουλο Π.*, ό.π. 710.

27. Οι εξαιρέσεις αυτές προβλέπονται στο άρθρο 15 § 2 του ν. 3091/2002. Για τις προβλεπόμενες εξαιρέσεις και παρατηρήσεις επί αυτών βλ. επίσης *Αλεξανδρή Σπ.*, ό.π., 749 επ

28. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό της σχέσης δεν λαμβάνονται υπ' όψη τα (τεκμαρτά) έσοδα της εταιρείας που προκύπτουν από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

29. Σύμφωνα και με τη συνταγματική επιταγή του άρθρου 78 § 4 του Συντάγματος, κατά την οποία οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης αλλά απαιτείται για αυτές τυπικός νόμος που να τις θεσπίζει.

30. Βλ. σχέδιο νόμου και εισηγητική έκθεση αυτού σε δικτυακό τόπο Υπουργείου Οικονομικών, www.ypetho.gr.

31. Η ίδια επταετής απαλλαγή ισχύει και στη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας (περίπτωση στ', άρθρου 23 του ν. 2459/1997).

32. Η ιδιοχρησιμοποίηση ως προϋπόθεση για την υπαγωγή στην εξαίρεση απαιτείται από την ήδη ισχύουσα διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002. Επιπλέον βρίσκεται σε αρμονία με τις παρεμφερείς εξαιρέσεις από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας (άρθρο 23 του ν. 2459/1997).

33. Άρθρο 15 §2 περ. γ' του ν. 3091/2002.

εταιρείες αυτές *ιδιοχρησιμοποιούν* στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. Κατά αναλογία, την ίδια εξαίρεση απολαμβάνουν και οι εταιρείες που εκμισθώνουν ακίνητα στις εταιρείες του α.ν. 89/1967, μόνο όμως για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τις τελευταίες αποκλειστικά για την εγκατάσταση των γραφείων ή των αποθηκών τους.

27. Με το άρθρο 15 § 2 του σχεδίου νόμου προβλέπεται η διεύρυνση της εξαίρεσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, ώστε να καταλαμβάνει και τις *«εταιρείες που μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού ανήκουν σε ναυτιλιακά συμφέροντα για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2003, εφόσον τα χρήματα που έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα.»*

Με την προτεινόμενη διάταξη, όπως αναφέρεται και στην εισηγητική έκθεση του σχεδίου νόμου, διευρύνεται η υπάρχουσα εξαίρεση, με το αιτιολογικό ότι το πνεύμα του νόμου με τον οποίο θεσπίστηκε ο ειδικός φόρος δεν ήταν να δημιουργήσει εμπόδια σε Έλληνες, κυρίως, πλοιοκτήτες οι οποίοι διέθεσαν συνάλλαγμα από ναυτιλιακές δραστηριότητες για αγορά και ανέγερση ακινήτων στην Ελλάδα.

28. Εξαιρούνται τέλος *εταιρείες που ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε οργανισμούς Δημοσίου Δικαίου*, όπως αυτοί νοούνται σύμφωνα με το άρθρο 2 § 2 του Π.Δ. 346/1998 (ΦΕΚ 230Α)[34], περί προσαρμογής της Ελληνικής Νομοθεσίας για τις δημόσιες συμβάσεις υπηρεσιών προς τις διατάξεις της Οδηγίας 92/50/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 18ης Ιουλίου 1992, όπως ισχύει.

29. Στη δεύτερη κατηγορία εταιρειών που εξαιρούνται περιλαμβάνονται *εταιρείες που έχουν την καταστατική τους έδρα στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι οποίες γνωστοποιούν στην αρμόδια φορολογική αρχή τους ιδιοκτήτες τους μέχρι φυσικού προσώπου*[35]. Στην υποχρέωση αυτή υπάγονται τόσο οι κεφαλαιουχικές όσο και οι προσωπικές εταιρείες. Προκειμένου να ισχύσει η εξαίρεση, η υποχρέωση γνωστοποίησης των φυσικών προσώπων καταλαμβάνει και τις εταιρείες οι οποίες τυχόν συμμετέχουν σε εταιρεία η οποία είναι κατ' αρχήν υπόχρεη στο φόρο.

Η γενικότητα της ρύθμισης αυτής επικρίθηκε διότι επέβαλε υπέρμετρες υποχρεώσεις σε πρόσωπα που είτε είχαν ήδη εξαιρεθεί με βάση άλλη διάταξη (ΑΕ με μετοχές εισηγμένες σε Χρηματιστήριο) είτε σε πρόσωπα που ασκούν υγιή και επιθυμητή επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, όπως κυρίως θεσμικοί και άλλοι διεθνείς επενδυτές, και οι οποίοι λόγω της προφανούς πρακτικής αδυναμίας ικανοποίησης της εν λόγω υποχρέωσης (λόγω του μεγάλου αριθμού φυσικών προσώπων που συμμετέχουν) κινδύνευαν να υπαχθούν στον ειδικό φόρο.

30. Προκειμένου να αντιμετωπισθεί το ζήτημα αυτό, προτείνεται, με το άρθρο 15 § 4 του σχεδίου νόμου, η συμπλήρωση του άρθρου 15 § 3 του ν. 3091/2002, έτσι ώστε να μην απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία η οποία συμμετέχει σε άλλη εταιρεία, κατ' αρχήν υπόχρεη στο φόρο, *εφόσον η συμμετέχουσα έχει μετοχές που βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά*. Η απαλλαγή από την υποχρέωση ισχύει μόνο κατά το ποσοστό συμμετοχής της εν λόγω εισηγμένης εταιρείας.

31. Επιπλέον, με την προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπεται ότι αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των περιπτώσεων α', β', γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 το κατέχουν *πιστωτικά ιδρύματα*, στα οποία περιλαμβάνονται και τα ταμιευτήρια ή ταμεία 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 συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου*, εφόσον όλα τα ανωτέρω λειτουργούν σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εποπτεύονται από αρχή κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και *«θεσμικοί επενδυτές»* που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά χώρας 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. Η απαλλαγή από την υποχρέωση ισχύει μόνο κατά το ποσοστό συμμετοχής των παραπάνω.

32. Εκτός των ανωτέρω η εξαίρεση του άρθρου 15 § 3 του ν. 3091/2002 διευρύνεται με την προσθήκη περίπτωσης δ', σύμφωνα το άρθρο 15 § 3 του σχεδίου νόμου, ως εξής: *«δ. Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων κατέχεται άμεσα ή έμμεσα από Ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, που έχει συσταθεί με διάταξη τελευταίας βουλήσεως και επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς.»* Οι ίδιες απαλλαγές από την υποχρέωση γνωστοποίησης των φυσικών προσώπων που έμμεσα συμμετέχουν σε εταιρείες αυτής της περίπτωσης προβλέπεται να ισχύουν και εδώ.

33. Στην τρίτη κατηγορία εξαιρέσεων περιλαμβάνονται εταιρείες που έχουν την καταστατική τους έδρα σε τρίτη χώρα, έχουν ονομαστικές μετοχές, μερίδια ή μερίδες που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή γνωστοποιούν τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα σε αυτές και επιπλέον υπάρχει με τη χώρα της έδρας τους *σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής*[36].

Όμως η διάταξη αυτή είναι ως σήμερα κενή περιεχομένου και ουσιαστικά ανενεργή για το λόγο ότι η Ελλάδα δεν έχει συνάψει με καμία χώρα εκτός ΕΕ σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής. Παρόλο που τέτοια ρήτρα διοικητικής συνδρομής συνήθως περιλαμβάνεται στις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) που έχει συνάψει η Ελλάδα, λόγω του ότι ο ειδικός φόρος επί ακινήτων δεν περιλαμβάνεται στους φόρους επί των οποίων εφαρμόζεται η ΣΑΔΦ, το κενό δεν μπορεί να καλυφθεί από τυχόν υπάρχουσα σύμβαση[37].

---

34. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές ως οργανισμός δημοσίου δικαίου νοείται κάθε οργανισμός για τον οποίο συντρέχουν σωρευτικά τρεις προϋποθέσεις: α) δημιουργείται για την ικανοποίηση συγκεκριμένων αναγκών κοινού συμφέροντος που δεν έχουν βιομηχανικό ή εμπορικό χαρακτήρα, β) έχει νομική προσωπικότητα και γ) χρηματοδοτείται κατά το μεγαλύτερο μέρος από το κράτος ή από τα ΝΠΔΔ ή από τις αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή η διαχείρισή του υπόκειται σε έλεγχο ασκούμενο από τους οργανισμούς αυτούς ή όταν περισσότερο απ' το ήμισυ των μελών του διοικητικού, του διευθυντικού ή του εποπτικού συμβουλίου του διορίζεται από το κράτος, τις περιφερειακές ή τις τοπικές αρχές ή από άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

35. Άρθρο 15 § 3 του ν. 3091/2002. Διευκρινίσεις σχετικά με την περίπτωση αυτή δόθηκαν με την ΕγκΥπΟικ 1033424/190/0013/11-6-2003, ΔΕΕ 8-9/2003, 869.

36. Άρθρο 15 § 4 του ν. 3091/2002.

37. Το γεγονός αυτό επισημαίνεται και από το Υπουργείο Οικονομικών, βλ. σχετικά την ΕγκΥπΟικ 1048481/10491/Β0012/23-5-

β) Η απαλλαγή από το φόρο λόγω μεταβίβασης του ακινήτου

34. Πέρα από τις προαναφερθείσες εξαιρέσεις ο Έλληνας νομοθέτης, προκειμένου να προσελκύσει τους πραγματικούς ιδιοκτήτες των ακινήτων, των οποίων ιδιοκτήτες φαίνονται κάποιες εξωχώριες εταιρείες, και προκειμένου να μειώσει τον αριθμό των εξωχώριων εταιρειών που κατέχουν ακίνητα στην Ελλάδα, προέβλεψε, ως κίνητρο, την απαλλαγή από το φόρο, υπό ορισμένες προϋποθέσεις[38].

Έτσι απαλλάσσονται από την καταβολή του ειδικού φόρου επί ακινήτων οι εταιρείες που θα μεταβιβάσουν, εντός της προθεσμίας που τάσσει ο νόμος, το ή τα ακίνητα που διαθέτουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του φόρου[39]. Η μεταβίβαση, είτε από επαχθή είτε από χαριστική αιτία, πρέπει να γίνει μέσα σε αποκλειστική προθεσμία έξι μηνών από την έναρξη ισχύος του νόμου, δηλαδή ως τις 30 Ιουνίου 2003[40].

35. Η έννοια της «μεταβίβασης» διευκρινίστηκε με την υπουργική απόφαση ΑΥΟ 1059801/306/0013/26-6-2003[41]: σύμφωνα με την παράγραφο 3 της απόφασης αυτής, οι διατάξεις του άρθρου 18 § 2 εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται είτε η πλήρης ή η ψιλή κυριότητα ή η επικαρπία του ακινήτου, έτσι ώστε η μεταβιβάζουσα εταιρεία να μη διατηρεί κανένα εμπράγματο δικαίωμα στο εν λόγω ακίνητο[42]. Δεν έχει ξεκαθαριστεί ακόμα όμως αν στην έννοια της μεταβίβασης από επαχθή αιτία περιλαμβάνεται και η εισφορά του ακινήτου σε ελληνική ή ευρωπαϊκή εταιρία με αντίστοιχη αύξηση του κεφαλαίου της καθώς και η μεταβίβαση του ακινήτου στους μετόχους της εταιρίας λόγω διάλυσης της εταιρίας και αυτούσιας διανομής του[43].

Συμπέρασμα

36. Η εισαγωγή του ειδικού φόρου επί ακινήτων στην Ελλάδα, ως μέτρου για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροαποφυγής, κατά το γαλλικό πρότυπο, χαρακτηρίστηκε σε μεγάλο βαθμό από την αμηχανία των φορολογικών αρχών να αντιμετωπίσουν το πλήθος των ερωτημάτων και προβλημάτων που ανέκυψαν. Η παράταση των σχετικών προθεσμιών πρώτης εφαρμογής του φόρου ήλθε ως αντίδραση του Υπουργείου Οικονομικών στην ολοφάνερη αναστάτωση που προκάλεσε ο σχετικός νόμος σε φορολογικές αρχές και φορολογούμενους και προκειμένου να διευκρινιστούν πολλά ζητήματα που ήταν ασαφή. Κάλυπτε ωστόσο και μια (απλά φημολογούμενη;) αποτυχία του νέου φόρου να αποθαρρύνει τους φορολογούμενους από τη χρήση εξωχώριων εταιρειών ως (φαινομενικών) ιδιοκτητριών ακινήτων.

Όποιοι κι αν είναι οι λόγοι των σχετικών παρατάσεων, γεγονός παραμένει ότι οι σχετικές διατάξεις απέχουν ακόμα πολύ από το να είναι αρκετά σαφείς και όσο πρέπει δίκαιες, ώστε να επιτυγχάνουν το στόχο (πάταξη της φοροαποφυγής) χωρίς να δημιουργούν εμπόδια σε εταιρείες που ασκούν υγιή επιχειρηματική δραστηριότητα. Από την πλευρά του νομοθέτη κάποιες βελτιώσεις επιχειρούνται με τις προτεινόμενες τροποποιήσεις και προσθήκες που περιλαμβάνονται στο σχέδιο νόμου που δόθηκε πρόσφατα στη δημοσιότητα. Από την πλευρά της θεωρίας πολλές παρατηρήσεις και προτάσεις έχουν ήδη δει το φως της δημοσιότητας. Μένει να δούμε ποια θα είναι και η στάση της νομολογίας απέναντι στα ζητήματα που τίθενται.

2003, ΔΕΕ 7/2003, 730. Είναι φανερό ότι ο Έλληνας νομοθέτης απλά αντέγραψε την αντίστοιχη γαλλική διάταξη, χωρίς να καταβάλει καμιά προσπάθεια προσαρμογής της στα ελληνικά δεδομένα. Βλ. και *Αλεξανδρή Σπ.*, ό.π., 750.

38. Άρθρο 18 § 2 του ν. 3091/2002. Η διάταξη χαρακτηρίζεται ως μεταβατική και έχει περιορισμένη χρονική ισχύ. Συγκεκριμένα, όπως ρητά ορίζεται, αρχικά είχε ισχύ για μεταβιβάσεις που θα γίνονταν μέσα σε έξι μήνες από την έναρξη ισχύος του ν. 3091/2002. Με δεδομένο ότι ο νόμος ισχύει από 1-1-2003 (άρθρο 30 περ. η' αυτού), η ισχύς της απαλλαγής θα έπρεπε να έχει λήξει στις 30-6-2003. Η ισχύς της εν λόγω διάταξης παρατάθηκε αρχικά με την ΑΥΟ 1054603/399/Α'0013/11-6-2003 και στη συνέχεια με την ΑΥΟ 1059801/306/0013/26-6-2003 (δημοσιευμένη σε ΔΕΕ 6/2003, 596 επ.) ως την 30-9-2003. Με πρόσφατη ΑΥΟ 1084531/423/0013/23-9-2003 οι σχετικές προθεσμίες του άρθρου 18 παρατάθηκαν εκ νέου. Έτσι η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 3091/2002 παρατείνεται μέχρι 19/12/2003 και η υποβολή των δηλώσεων και η σύνταξη των μεταβιβαστικών συμβολαίων της παραγράφου 2 του άρθρου 18 πραγματοποιείται μέχρι 28/11/2003.

Όπως επισημαίνει ο Ι. Φωτόπουλος, ΔΕΕ 6/2003, 596, ζήτημα δημιουργείται από το γεγονός ότι η παράταση δόθηκε με υπουργική απόφαση, χωρίς να υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση στο ν. 3091/2002. Τέτοια εξουσιοδότηση προβλέπεται με το άρθρο 15 § 6 του σχεδίου νόμου, σύμφωνα με το οποίο στο άρθρο 18 του ν. 3091/2002 προστίθεται παράγραφος 3 ως εξής: «*3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να παρατείνονται οι προθεσμίες των προηγουμένων παραγράφων*», η οποία, όπως και όλες οι ρυθμίσεις του άρθρου 15 του σχεδίου νόμου προβλέπεται να έχει αναδρομική ισχύ από 1-1-2003 και να καταλαμβάνει έτσι όλες τις εν τω μεταξύ εκδοθείσες Υπουργικές Αποφάσεις.

Για τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εφαρμογή του άρθρου 18 § 2 βλ. την ΕγκΥπΟικ 1021579/167/Α 0013/ΠΟΛ 1040/5-3-2003.

39. Εκτός από την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο επί ακινήτων, ως επιπλέον κίνητρο παρέχεται στον αγοραστή η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος επί της υπεραξίας του ακινήτου του άρθρου 28 § 3 περ. ζ' του ΚΦΕ (στην περίπτωση που αγοραστής είναι εταιρεία) και η απαλλαγή από το ήμισυ του φόρου δωρεάς ή μεταβίβασης που οφείλεται κατά περίπτωση. Στην περίπτωση που αγοραστής είναι φυσικό πρόσωπο, προβλέπεται επίσης απαλλαγή από το «πόθεν έσχες» (άρθρο 17 περ. γ ΚΦΕ), υπό τις προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 18 § 2 εδ. β'. Περισσότερα για τις απαλλαγές αυτές, τα ερμηνευτικά προβλήματα που παρουσιάζουν και πιθανούς τρόπους αντιμετώπισής τους βλ. σε *Φωτόπουλο Γ.*, ό.π.

40. Η προθεσμία όμως αυτή παρατάθηκε ως τις 28-11-2003, βλ. παραπάνω υποσημείωση αρ. 38.

41. ΔΕΕ 6/2003, 596.

42. Η ερμηνεία αυτή είναι εναρμονισμένη με την έννοια της μεταβίβασης που χρησιμοποιείται στο φόρο μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 1 § 3 περ. α' και β' του Ν. 1587/1950).

43. Για τις περιπτώσεις αυτές και σχετικές προτάσεις αντιμετώπισής τους βλ. *Φωτόπουλο Γ.*, ό.π.