



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

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

Συνεδρίαση της 5<sup>ης</sup> 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, Αδαμαντία 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/18-6-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής

κανόνων 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:

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 Εισοδήματος<sup>1</sup>.

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<sup>2</sup>.

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.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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).

«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

περίπτωση αυτή, υφίσταται δυνατότητα παραχής 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 κύρια 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.



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, ελλείπει οποιοδήποτε 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 προκειμένη 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

**Αγγέλος Δ. Τζανετάτος**  
ΔΕ/Α' ΕΣΟΔΙΑΚΩΝ