



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/01/2019
Αριθμός απόφασης:420

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : **2131604553**
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **18/09/2009** προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών της **α)εταιρείας «.....», ΑΦΜ**, με έδρα στο επί της οδού και της **β)**, κατοίκου, επί της οδού, ως συνδίκου πτώχευσης της ως άνω ανώνυμης εταιρείας κατά του υπ'αριθμ...../2009 φύλλου ελέγχου φόρου υπεραξίας ακινήτων άρθρου **15 παρ.1 του ν.3296/2004 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003**, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ'αριθμ...../2009 φύλλο ελέγχου φόρου υπεραξίας ακινήτων άρθρου **15 παρ.1 του ν.3229/2004 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003**, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ'αριθμ...../2018 Απόφαση του 24^{ου} Τμήματος Μονομελούς Διοικητ. Πρωτοδικείου Αθηνών.

7. Το υπ' αριθμ...../2018 έγγραφο της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ .

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/09/2009** προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών της **α) εταιρείας «.....»** και της **β)**, ως συνδίκου πτώχευσης της ως άνω ανώνυμης εταιρείας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ...../2009 φύλλο ελέγχου φόρου υπεραξίας ακινήτων άρθρου 15 παρ.1 του **ν.3229/2004 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003**, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 93.723,47 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 200.099,60 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **293.823,07 ευρώ**.

Κατά του ως άνω φύλλου ελέγχου ασκήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία η από **18/09/2009** προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Η υπόθεση εξετάσθηκε από το 24^ο Τμήμα Μονομελούς Διοικητ. Πρωτοδικείου Αθηνών και εκδόθηκε η **υπ' αριθμ...../2018** Απόφασή του, στο διατακτικό της οποίας αναφέρεται ότι:

«Απέχει από τη εκδίκαση της υποθέσεως. Αναπέμπει την υπόθεση της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας(Δ.Ο.Υ.) Φ.Α.Ε. Αθηνών, προκειμένου τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς...».

Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη στην παρ. 10 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) διαδικασία, στις 19/07/2018 απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθώς και στη σύνδικο αυτής την με αριθμ.πρωτ...../2018 πρόσκληση για διοικητική επίλυσης της διαφοράς και συγκεκριμένα, κάλεσε αυτούς, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών προσέλθουν στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της εταιρείας και για την οποία εκδόθηκε η **υπ' αριθμ...../2018** Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση, και η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών διαβίβασε τον σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας με το αριθμ. πρωτ. /2018 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ...../2018) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την προαναφερόμενη προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η έκθεση ελέγχου δεν προσδιορίζει τα στοιχεία των οποίων έγινε αναπροσαρμογή αξίας, με αποτέλεσμα να στερείται αιτιολογίας.
- Η φορολογία του άρθρου 15 παρ.1 του ν.3229/2004 αντίκειται στον ΕΚ1606/2002 και είναι ανίσχυρη εξ ου άλλωστε και καταργήθηκε με το άρθρο 9 του ν.3522/2006.
- Η παράλειψη της κλήσης σε ακρόαση αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72§10 του Ν. 4174/2013, καθώς και από την υπ' αριθμ...../2018 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, για την αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης εντός της αποκλειστικής προθεσμίας των πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την επίδοση αυτής (Πρόσκλησης).

Επειδή στο άρθρο 15 παρ.1 του ν.3229/2004 ορίζεται:

«Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν ετησίως να αναπροσαρμόζουν στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30-12-2003 την αναπόσβεστη αξία των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων τους και την αξία των εδαφικών εκτάσεών τους στην εύλογη αξία, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που θεσμοθετήθηκαν με το άρθρο 1 του Ν.2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α΄) και το άρθρο 21 του Ν. 3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α΄) και ειδικότερα με βάση τα προβλεπόμενα από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, το οποίο υιοθετήθηκε από τον 1725/2003 Κανονισμό της Επιτροπής (ΕΚ) 29.9.2003 με βάση τον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. Ολόκληρο το ποσό ή μέρος της υπεραξίας αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) στο όνομα του νομικού προσώπου. Το σχηματιζόμενο αποθεματικό λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής, όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση β΄ της παρ. 6 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920 . Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179Α΄) και του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 ισχύουν για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Επειδή στο άρθρο 15 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1044/2004 ορίζεται:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές τους είναι εισηγμένες ή όχι στο Χ.Α.Α., και σε όλες γενικά τις ημεδαπές Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., να αναπροσαρμόζουν κάθε χρόνο την αναπόσβεστη αξία των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων τους, καθώς και την αξία των εδαφικών εκτάσεών τους στην εύλογη αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία θεσμοθετήθηκαν με το άρθρο 1 του Ν. 2992/2002 και το άρθρο 21 του Ν. 3148/2003 και ειδικότερα με βάση τα προβλεπόμενα από το Δ.Λ.Π. 16, το οποίο υιοθετήθηκε από τον 1725/2003 Κανονισμό της Επιτροπής (ΕΚ) 29.9.2003 με βάση τον

Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. Η πιο πάνω δυνατότητα αναπροσαρμογής παρέχεται και στις θυγατρικές ανώνυμες εταιρίες των ως άνω υπαγόμενων ανωνύμων εταιριών, με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίες κατέχουν τουλάχιστον το 95% των μετοχών των θυγατρικών τους. Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα αυτή παρέχεται και στις θυγατρικές εταιρίες των οποίων οι μετοχές κατέχονται κατά 95% τουλάχιστον συνολικά από μια ή περισσότερες τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρίες.

Η αναπροσαρμογή θα γίνεται με τον ισολογισμό που συντάσσεται στο τέλος της κάθε χρήσης, αρχής γενομένης από τον ισολογισμό της 31.12.2003. Η εταιρία που θα προβεί σε αναπροσαρμογή, υποχρεούται να αναπροσαρμόσει την αναπόσβεστη αξία όλων των ακινήτων της, με εξαίρεση βέβαια εκείνα για τα οποία με την εφαρμογή της εύλογης αξίας δεν προκύπτει υπεραξία, καθόσον στην περίπτωση αυτή η αναπροσαρμογή θα απέβαινε σε βάρος των επιχειρήσεων λόγω απώλειας αποσβέσεων.

Ως εύλογη αξία, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω, θα λαμβάνεται αυτή που έχει προκύψει από επαγγελματίες εκτιμητές και απεικονίζει την πραγματική (αγοραία) αξία των ακινήτων.

Με το άρθρο 28 του Ν. 3091/2002 είχε παρασχεθεί η δυνατότητα στις ως άνω επιχειρήσεις να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην αντικειμενική τους αξία στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2002. Ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας που προέκυπτε από την αναπροσαρμογή δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου.

Έτσι, για τις επιχειρήσεις που εφήρμοσαν τις διατάξεις αυτές, με τις νέες διατάξεις του άρθρου 15 του νόμου αυτού προβλέπεται περαιτέρω η αναπροσαρμογή της αντικειμενικής αξίας στην εύλογη αξία στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30-12-2003.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι για όλες τις επιχειρήσεις ολόκληρο το ποσό ή μέρος της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία, ανεξάρτητα αν έχουν προβεί προηγουμένως σε αναπροσαρμογή των ακινήτων τους στην αντικειμενική αξία, μπορεί να μεταφερθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών, προκειμένου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου. Εν όψει των ανωτέρω για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης και ενιαίας αντιμετώπισης της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, γίνεται δεκτό ότι ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων τους κερδών και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου.

Το ποσό αυτό της υπεραξίας (ολόκληρο ή μέρος αυτού) μπορεί η επιχείρηση να μεταφέρει απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ο οποίος λειτουργεί με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας. Η αποτίμηση δε αυτή, προκειμένου για το συμψηφισμό, γίνεται όπως ορίζεται

σχετικά στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως ισχύει, δηλαδή στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή κτήσεως και τρέχουσας.

Ο φόρος 2% που επιβάλλεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα πιο πάνω αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 (ως το συνημμένο υπόδειγμα), μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση. Επομένως, οι ανώνυμες εταιρίες που θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους (κτιρίων ή γηπέδων) με 31.12.2003 και η έγκριση ισολογισμού γίνει στις 30 Ιουνίου 2004, θα πρέπει να αποδώσουν τον οφειλόμενο φόρο μέχρι 15 Ιουλίου 2004. Σε περίπτωση που πριν από την έκδοση της παρούσας, έχει αποδοθεί φόρος 2% μόνο για το μέρος της υπεραξίας που θα πήγαινε σε αποθεματικό, γίνεται δεκτό, ότι οι εταιρίες αυτές μπορούν να αποδώσουν τη διαφορά του οφειλόμενου φόρου χωρίς προσαυξήσεις, εφόσον υποβάλουν συμπληρωματική δήλωση μέχρι τις 31 Μαΐου 2004. Ο φόρος δε αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της...».

Επειδή στην παρ.8 του άρθρου 9 του ν.3522/2006 ορίζεται:

«Οι διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ 38 Α') καταργούνται από την 1η Ιανουαρίου 2006 και μετά.»

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία την 31/12/2003 αναπροσάρμοσε την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων της στην εύλογη αξία τους, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και προέκυψε συνολική υπεραξία αναπροσαρμογής ν.3229/2004 ύψους 4.686.173,64 ευρώ, την οποία και απεικόνισε στον λογαριασμό ειδικού αποθεματικού 41.07.02 «Υπεραξία ν.3229/2004».

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να υποβάλει σύμφωνα με την ΠΟΛ 1044/2004, σχετική δήλωση απόδοσης του φόρου 2%, γεγονός στο οποίο δεν προέβη και προς τούτο καταλογίσθηκε ο εν λόγω φόρος με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της από 18/09/2009 δικαστικής προσφυγής αμφισβητεί την προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενη ότι η έκθεση ελέγχου δεν προσδιορίζει τα στοιχεία των οποίων έγινε αναπροσαρμογή αξίας, με αποτέλεσμα να στερείται αιτιολογίας και ότι η φορολογία του άρθρου 15 παρ.1 του ν.3229/2004 αντίκειται στον ΕΚ1606/2002 και είναι ανίσχυρη εξ ου άλλωστε και καταργήθηκε με το άρθρο 9 του ν.3522/2006. Ωστόσο ο έλεγχος βασίσθηκε στην υπεραξία της αναπροσαρμογής όπως αυτή έχει προσδιορισθεί και καταχωρηθεί από την ίδια την επιχείρηση, ενώ η φορολόγηση αυτής έγινε με τις ισχύουσες στην προκειμένη περίπτωση διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1 του ν.3229/2004, ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **18/09/2009** προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών της **α)εταιρείας «.....», ΑΦΜ**, και της **β)**, ως συνδίκου πτώχευσης της ως άνω ανώνυμης εταιρείας και την διαβίβαση της υποθέσεως για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την **υπ' αριθμ...../2018** Απόφασή του.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**