



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1802

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης εκ μέρους της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ της υπ' αριθμόν αίτησης επιφύλαξης που συνόδευε την από Δήλωση Αυτοτελούς Φορολόγησης άρθ. 71γ' του ν. 4987/2022.

5. Την ως άνω φερόμενη ως πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα έχει εξαγοραστεί από την εταιρεία (υπαγόμενη στις διατάξεις του ν. 2778/1999) και αποτελεί θυγατρική αυτής κατά 100%.

Στις, η Έκτακτη Γενική Συνέλευση της προσφεύγουσας αποφάσισε την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου αυτής κατά το ποσό των 198.204,76 € με κεφαλαιοποίηση ισόποσου αφορολόγητου αποθεματικού του ν. 1262/1982 και την έκδοση εκατόν σαράντα επτά χιλιάδων εννιακοσίων δεκατεσσάρων (147.914) νέων ονομαστικών μετοχών, ονομαστικής αξίας ενός ευρώ και τριάντα τεσσάρων λεπτών (1,34) η καθεμία.

Η προσφεύγουσα, θεωρώντας ότι πληροί και αυτή τις προϋποθέσεις του ν. 2778/1999 περί απαλλαγής από φόρο εισοδήματος κατά τις γενικές διατάξεις του ν. 4172/2013 ως θυγατρική εταιρείας ΑΕΕΑΠ, υπέβαλε την από Δήλωση Αυτοτελούς Φορολόγησης άρθ. 71γ' του ν. 4987/2022 ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, συνοδευόμενη από την υπ' αριθμόν αίτηση επιφύλαξης, καταβάλλοντας ποσό φόρου **10.431,83 €** = 5% * 208.636,59 € (που αντιστοιχεί στο ποσό των αποθεματικών αναχθέν σε μικτό).

Η προσφεύγουσα δεν έλαβε απάντηση έως και την ημερομηνία υποβολής της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής. Θεωρώντας ότι η ανωτέρω αίτησή της έχει απορριφθεί σιωπηρά, υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία προσβάλλει την (κατά την ίδια) τεκμαιρόμενη απόρριψη της αίτησής της, προβάλλοντας τον ίδιο ισχυρισμό περί απαλλαγής της από την φορολόγηση των κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών με συντελεστή 5% που προβλέπεται από την διάταξη του άρθρου 71γ' του Ν. 4172/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 1 του ν. 4987/2022 «Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 1 του ν. 4987/2022 «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την

έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την ημερομηνία υποβολής της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (.....) δεν είχε παρέλθει η ανωτέρω τασσόμενη προθεσμία των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της υπ' αριθμόν αίτησης επιφύλαξης ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, με αποτέλεσμα, κατά την εν λόγω ημερομηνία, να μην υφίσταται διοικητική πράξη δεκτική προσβολής σε βάρος της προσφεύγουσας.

Επειδή ωστόσο, κατά την ημερομηνία εξέτασης της κρινόμενης υπόθεσης από την Υπηρεσία μας έχει παρέλθει άπρακτη η ανωτέρω προθεσμία των ενενήντα (90) ημερών και παράλληλα υφίσταται έγγραφη Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ επί αυτής προς την Υπηρεσία μας. Σε αυτή τη βάση, γίνεται δεκτό ότι υφίσταται εν τοις πράγμασι προσβαλλόμενη διοικητική πράξη προς επανεξέταση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 71γ' του ν. 4172/2013:

«1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α. ν. 942/1949 (Α' 96). Στην περίπτωση αυτή, οι μεν ανώνυμες εταιρίες, δύνανται να κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά τον χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους, οι δε εταιρίες περιορισμένης ευθύνης θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, κατ' αναλογία των μεριδίων τους.

2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί σε έναν μήνα από την καταχώρηση στο ΓΕ.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της.

[...].

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 17 του ν. 4172/2013 «Οι διατάξεις του ν. 2778/1999 (Α' 295) που διέπουν τη φορολογία των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των θυγατρικών τους δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2778/1999:

«[...]

3. Οι εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία υποχρεούνται σε καταβολή φόρου ο συντελεστής του οποίου ορίζεται σε δέκα τοις εκατό (10%) επί του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (Επιτοκίου Αναφοράς) προσαυξανομένου κατά μία (1) ποσοστιαία μονάδα και υπολογίζεται επί του μέσου όρου των επενδύσεών τους, πλέον των διαθεσίμων, σε τρέχουσες τιμές, όπως απεικονίζονται στους εξαμηνιαίους πίνακες επενδύσεων που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του παρόντος νόμου. Σε περίπτωση μεταβολής του Επιτοκίου Αναφοράς, η προκύπτουσα νέα βάση υπολογισμού του φόρου ισχύει από την πρώτη ημέρα του επόμενου της μεταβολής μήνα. Ο φόρος αποδίδεται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα που ακολουθεί το χρονικό διάστημα που αφορούν οι εξαμηνιαίοι πίνακες επενδύσεων. Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου επί κτηθέντων μερισμάτων, ο φόρος αυτός συμψηφίζεται με τον φόρο που προκύπτει από τη δήλωση που υποβάλλεται από την Εταιρεία Επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία εντός του μηνός Ιουλίου. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο μεταφέρεται για συμψηφισμό με επόμενες δηλώσεις. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας και των μετόχων της. Οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170) εφαρμόζονται ανάλογα και για τον φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής. Για τα διανεμόμενα μερίσματα στους μετόχους της εταιρείας δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013. Κατά τον υπολογισμό του παραπάνω φόρου δεν λαμβάνονται υπόψη τα ακίνητα που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα θυγατρικές των ΑΕΕΑΠ, εταιρείες του άρθρου 22 παράγραφος 3 περιπτώσεις δ' και ε' του παρόντος νόμου, εφόσον αυτά αναγράφονται διακεκριμένα στις καταστάσεις επενδύσεών τους.

[...]

8. Οι διατάξεις των ανωτέρω παραγράφων 1 έως 6, εφαρμόζονται και στις θυγατρικές των ΑΕΕΑΠ εταιρείες των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του παρόντος νόμου και ισχύουν από την έναρξη εφαρμογής του ν. 4141/2013 (Α' 81)».

Επειδή με το αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β' 1008198 ΕΞ 2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 249/2016 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία, αναφορικά με τον τρόπο φορολόγησης των αποθεματικών των ΑΕΕΑΠ, εφαρμόζεται αποκλειστικά η διάταξη της παρ. 3 του άρθ. 31 του ν.2778/1999, κατ' απόκλιση από τις γενικές διατάξεις του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή ωστόσο, με την ανωτέρω ΝΣΚ 249/2016 έγινε δεκτό ότι, προκειμένου για την μη φορολόγηση ενός διανεμηθέντος ή κεφαλαιοποιηθέντος αφορολογήτου αποθεματικού με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ, θα πρέπει αυτό να έχει καταστεί στοιχείο των διαθεσίμων της ΑΕΕΑΠ.

Επειδή συνεπώς, στην κρινόμενη περίπτωση, όπου η προσφεύγουσα τυγχάνει θυγατρική εταιρείας ΑΕΕΑΠ, με κύρια δραστηριότητα από τις επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία (ΚΑΔ) και εφαρμόζονται και για αυτήν καταρχήν οι ειδικές διατάξεις του άρθ. 31 του ν.2778/1999, θα πρέπει να ελεγχθεί περαιτέρω εάν πληρούνται η προϋπόθεση της ανωτέρω ΝΣΚ 249/2016, προκειμένου να την απαλλαγή της από τον φόρο 5% που προβλέπεται από τις γενικές διατάξεις (άρθ. 71γ' του ν.4172/2013).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **ακύρωση** της τεκμαιρόμενης απόρριψης εκ μέρους της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ της υπ' αριθμόν αίτησης επιφύλαξης που συνόδευε την από Δήλωση Αυτοτελούς Φορολόγησης άρθ. 71γ' του ν. 4987/2022, προκειμένου να διενεργηθούν από την αρμόδια προς τούτο ελεγκτική αρχή **πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις** για τη διαπίστωση της πλήρωσης της προϋπόθεσης της ΝΣΚ 249/2016, όπως κοινοποιήθηκε με το αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β' 1008198 ΕΞ 2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ (εάν το επίμαχο αφορολόγητο αποθεματικό έχει καταστεί στοιχείο των διαθεσίμων της προσφεύγουσας).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.