

Αθήνα, 15 Απριλίου 2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Φ.Μ.Α.Π.

Ταχ. Δ/ση:Καρ. Σερβίας 8
Ταχ. Κωδ.:101 84 Αθήνα
Πληροφορίες:
Τηλέφωνο:2103375890
FAX:2103375834
e-mail:d13.e9@vo.syzefxis.gov.gr

ΠΟΛ 1080

**Θέμα: Κοινοποίηση της αριθ.191/2012 γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με
εξαίρεση από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.**

Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθ. 191/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει σήμερα, από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους, εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την κατάθεση δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια 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 (7) έτη από την κατάθεση δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλο τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την κατάθεση δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας.

Σας γνωρίζουμε ότι το Α' Τμήμα του Ν.Σ.Κ., με την υπ' αριθ.191/2012 γνωμοδότησή του απεφάνθη ομόφωνα ότι δεν εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 15 επ. του ν. 3091/2002, ως ισχύει, ειδικού φόρου ακινήτων, εκ μόνου του λόγου ότι λύθηκαν και έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση:

α) εταιρείες, των οποίων τα έσοδα από την εμπορική τους δραστηριότητα στην Ελλάδα ήταν μεν έως και το 2010 μεγαλύτερα από τα έσοδα που είχαν από ακίνητα και, συνεπώς, ενέπιπταν στην εξαίρεση της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και απαλλάσσονταν από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, πλην όμως δεν αποκτούν πλέον έσοδα από την εμπορική δραστηριότητά τους λόγω ακριβώς της λύσης τους και της θέσης τους υπό εκκαθάριση και

β) εταιρείες, οι οποίες, ενώ έως και το έτος 2010 υπάγονταν στη διάταξη της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και εξαιρούνταν της υποχρέωσης καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, καθώς ανέγειραν κτήρια που θα ιδιοχρησιμοποιούσαν για την άσκηση της εμπορικής τους επιχείρησης, δεν προέβησαν στην ιδιοχρησιμοποίηση των εν λόγω ακινήτων εντός της απαιτούμενης από την ανωτέρω διάταξη επταετούς προθεσμίας, καθώς λύθηκαν και τέθηκαν σε εκκαθάριση. Για τις τελευταίες αυτές εταιρείες αίρεται αναδρομικά η εξαίρεση, στην οποία ενέπιπταν για όσο διάστημα ανέγειραν τα κτήρια που θα ιδιοχρησιμοποιούσαν για την εμπορική τους δραστηριότητα.

Παρακαλούμε, στα πλαίσια της αρμοδιότητάς σας, κατά την αντιμετώπιση παρόμοιων υποθέσεων να λαμβάνετε υπόψη σας τα αναφερόμενα στη γνωμοδότηση.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝ. ΓΡΑΜ. ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Θ. ΘΕΟΧΑΡΗΣ

Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 191/2012

Ερωτάται: 1. Αν, εταιρίες, των οποίων τα έσοδα από την εμπορική τους δραστηριότητα στην Ελλάδα ήσαν, έως και το 2010, μεγαλύτερα από τα έσοδα που είχαν από ακίνητα και, συνεπώς, ενέπιπταν στην εξαίρεση της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και απαλλάσσονταν από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, και οι οποίες λύθηκαν κατά το παραπάνω έτος και τέθηκαν σε εκκαθάριση, και, ως εκ τούτου, δεν αποκτούν έσοδα από την εμπορική δραστηριότητά τους, δύνανται και υπό ποιές προϋποθέσεις να απαλλαγούν από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, από τη λύση τους και κατά το στάδιο της εκκαθάρισης. 2 α). Αν, εταιρίες που λύθηκαν και τέθηκαν σε εκκαθάριση, κατά τα ως άνω, οι οποίες έως και το έτος 2010 υπάγονταν στη διάταξη της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και εξαιρούνταν της υποχρέωσης καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, επειδή ανέγειραν κτήρια που θα ιδιοχρησιμοποιούσαν για την άσκηση της εμπορικής τους επιχείρησης, δεν προέβησαν, όμως, στην ιδιοχρησιμοποίηση των εν λόγω ακινήτων εντός της απαιτούμενης από την ανωτέρω διάταξη επταετούς προθεσμίας, διότι λύθηκαν και τέθηκαν σε εκκαθάριση, δύνανται και υπό ποιές προϋποθέσεις να εξαιρεθούν από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λόγω του ότι έχουν λυθεί και τεθεί σε εκκαθάριση, β). Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, ερωτάται αν για τις εν λόγω εταιρίες αίρεται αναδρομικά η εξαίρεση στην οποία ενέπιπταν για όσο διάστημα ανέγειραν τα κτήρια που θα ιδιοχρησιμοποιούσαν για την εμπορική τους δραστηριότητα

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 191/2012

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (Τμήμα Α')

Συνεδρίαση της 28-03-2012

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Χρυσάφουλα Αυγερινού, Ανδρέας Χαρλαύτης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη και Ελένη Σβολοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Πέτρος Ν. Κωνσταντινόπουλος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθ. ερωτήματος: Το Δ13 ΦΜΑΠ 1108119 ΕΞ 2011/29 Ιουλίου 2011 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου (Τμήμα Φ.Μ.Α.Π) της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται: 1. Αν, εταιρίες, των οποίων τα έσοδα από την εμπορική τους δραστηριότητα στην Ελλάδα ήσαν, έως και το 2010, μεγαλύτερα από τα έσοδα που είχαν από ακίνητα και, συνεπώς, ενέπιπταν στην εξαίρεση της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και απαλλάσσονταν από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, και οι οποίες λύθηκαν κατά το παραπάνω έτος και τέθηκαν σε εκκαθάριση, και, ως εκ τούτου, δεν αποκτούν έσοδα από την εμπορική δραστηριότητά τους, δύνανται και υπό ποιές προϋποθέσεις να απαλλαγούν από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, από τη λύση τους και κατά το στάδιο της

εκκαθάρισης. 2 α). Αν, εταιρίες που λύθηκαν και τέθηκαν σε εκκαθάριση, κατά τα ως άνω, οι οποίες έως και το έτος 2010 υπάγονταν στη διάταξη της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και εξαιρούνταν της υποχρέωσης καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, επειδή ανέγειραν κτήρια που θα ιδιοχρησιμοποιούσαν για την άσκηση της εμπορικής τους επιχείρησης, δεν προέβησαν, όμως, στην ιδιοχρησιμοποίηση των εν λόγω ακινήτων εντός της απαιτούμενης από την ανωτέρω διάταξη επταετούς προθεσμίας, διότι λύθηκαν και τέθηκαν σε εκκαθάριση, δύνανται και υπό ποιές προϋποθέσεις να εξαιρεθούν από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λόγω του ότι έχουν λυθεί και τεθεί σε εκκαθάριση, β). Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, ερωτάται αν για τις εν λόγω εταιρίες αίρεται αναδρομικά η εξαίρεση στην οποία ενέπιπταν για όσο διάστημα ανέγειραν τα κτήρια που θα ιδιοχρησιμοποιούσαν για την εμπορική τους δραστηριότητα.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ι. Διατάξεις - Ερμηνεία αυτών

Α.- Με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 17 του ν. 3091/2002, όπως ισχύουν, προβλέπονται τα εξής:

Άρθρο 15. «Ειδικός φόρος επί των ακινήτων.

1. Νομικό 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 προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους: α)..... β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια 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 (7) 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 οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας. (Σημείωση:

Κατά την παρ. 6 του άρθρ. 24 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚΑ'66/31- 3-2011-ισχύς από 1η Ιανουαρίου 2011): «Στα εδάφια τρίτο και τέταρτο της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), όπου υπάρχει η φράση «από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας» αντικαθίσταται από τη φράση «από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας»). γ).

3..... 4.....

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.....

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.

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.»

Άρθρο 16 «Παρένθετα πρόσωπα.

1.Παρένθετα πρόσωπα ευθύνονται σε ολόκληρο με τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου που προβλέπεται στο προηγούμενο άρθρο...2..... »

Άρθρο 17 «Διαδικασία επιβολής του φόρου.

1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτό δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001.

3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν:

α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού.

β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων.

γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ και στ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου.

4. Οι συμβολαιογράφοι.

5. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος...

6. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 2η Μαΐου του έτους φορολογίας...

7. Για την καταχώρηση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου,... και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν. 8... 9...»

Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λ.π.),

κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόνωμο εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα».

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 47α του ν. 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών», όπως ισχύει: «Με εξαίρεση την περίπτωση της πτώχευσης, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση», ενώ, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου, όπως ισχύει: «Οι εκκαθαριστές πρέπει να περατώσουν, χωρίς καθυστέρηση, τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, να εξοφλήσουν τα χρέη της και να εισπράξουν τις απαιτήσεις αυτής. Μπορούν δε να ενεργήσουν και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρείας». Ομοίου περιεχομένου είναι και οι διατάξεις των άρθρων 46, παρ. 1, εδάφιο πρώτο, και 49, παρ. 2, αντιστοίχως, του ν. 3190/1955 «Περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης».

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 777 του Α.Κ. ορίζεται ότι «Η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταιρών».

Τέλος, με την παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», ενώ κατά την διάταξη των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78/ * 1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2...3... 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης...».

Β.- Με τις διατάξεις των άρθρων 15-18 του ν. 3091/2002 εισήχθη στην ελληνική έννομη τάξη ο ειδικός φόρος επί ακινήτων, με σκοπό, όπως ρητά αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση, την πάταξη της φοροδιαφυγής, με τη δημιουργία αντικινήτρων ικανών να αποτρέψουν τους πραγματικούς ιδιοκτήτες ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην Ελλάδα από τη χρήση αλλοδαπών εταιρειών, ως μέσων φοροαποφυγής. Η εισηγητική έκθεση αναφέρεται σε «εξωχώριες» (offshore) εταιρείες, στην ιδιοκτησία των οποίων ανήκουν πολλά ακίνητα μεγάλης αξίας, χωρίς να είναι δυνατή η αποκάλυψη του πραγματικού ιδιοκτήτη, λόγω μυστικότητας που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιρειών, σύμφωνα με το δίκαιο της χώρας όπου είναι εγκαταστημένες, χώρες που χαρακτηρίζονται ως «φορολογικοί παράδεισοι» (βλ. Κ. Πέρρου, Χρ.ΙΔ. Γ/2003 σελ.846, Κ. Καλλιντέρης, ΔΕΕ 11/2006, σελ. 1113, Χρ. Τότσης, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2003, σελ.510).

Η επιβολή του ως άνω ειδικού φόρου έρχεται, αφενός, να καλύψει 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' αυτή 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» 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 (Κ. Πέρρου, ο.π.).

Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, ο νόμος προβλέπει διάφορες εξαιρέσεις, μεταξύ των οποίων και η κρίσιμη για το προκείμενο ερώτημα διάταξη της παραγράφου 2 περ. β του άρθρου 15 του ν. 3091/2002. Στην προβλεπόμενη από την διάταξη αυτή εξαίρεση υπάγονται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους, α) εταιρείες που ασκούν στην Ελλάδα δραστηριότητα εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών, με μοναδική προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι, κατά το οικείο οικονομικό έτος, μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα, και β) εταιρείες, οι οποίες, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα (δηλαδή και αν ακόμη τα έσοδά τους από δραστηριότητα εμπορική κλπ δεν είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδά τους από ακίνητα), ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις, που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικά επιχείρησης, αλλά μόνο για τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και για διάστημα επτά ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας, διαφορετικά, αν δηλαδή η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά μέσα στο εν λόγω επταετές χρονικό διάστημα, η απαλλαγή αυτή αίρεται αναδρομικά. Τη συνδρομή των προϋποθέσεων αυτών οφείλει να αποδείξει η εταιρεία που την επικαλείται (άρθρ. 15 παρ. 5).

Εξάλλου, κατά την κυρίαρχουσα άποψη, η εταιρεία με τη λύση της συνεχίζεται «κατά πλάσμα δικαίου» στο στάδιο της εκκαθάρισης (Ε. Περράκης, Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας, Β' έκδοση, 2005, σελ. 44). Κατά το στάδιο αυτό προβλέπεται η δυνατότητα ενέργειας νέων πράξεων «προς περάτωση των εκκρεμών υποθέσεων» (ΑΠ 1156/1995) και «εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρείας». Ως νέες πράξεις νοούνται οι κάθε μορφής και περιεχομένου δικαιοπραξίες που συνάπτονται από τους εκκαθαριστές, ο κερδοσκοπικός χαρακτήρας των οποίων, άμεσα ή έμμεσα, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί, καθόσον η εταιρεία, από νομική, μεν, άποψη, αποκτά νέα δικαιώματα και αναλαμβάνει νέες υποχρεώσεις, ενώ από οικονομική πλευρά, διογκώνεται το ενεργητικό και το παθητικό της, όπως δηλ. συμβαίνει και με τις κερδοσκοπικές πράξεις κατά το παραγωγικό στάδιο. Έτσι, οι νέες πράξεις είναι πράξεις της παραγωγικής διαδικασίας και δεν περιλαμβάνονται στη κωδικοποιημένη διαχειριστική εξουσία των εκκαθαριστών (είσπραξη απαιτήσεων, εξόφληση χρεών, ρευστοποίηση και διανομή των περιουσιακών στοιχείων) (Ε. Περράκης, ο.π., σελ. 130-132). Επίσης, παρότι γίνεται, κατ' αρχήν, δεκτό ότι η εξακολούθηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας

του παραγωγικού σταδίου, με σκοπό την παραγωγή κερδών προς διανομή στους εταίρους, είναι ασυμβίβαστη με το σκοπό της εκκαθάρισης (Εφ. Θεσ. 208/1961), κατ' εξαίρεση η νομολογία έχει δεχθεί τη δυνατότητα συνέχισης της παραγωγικής επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας και την ενέργεια νέων πράξεων (ΑΠ 515/1972, 642/1971, βλ. επίσης την Εφ. Αθ.535/1969, που έκρινε ότι οι εκκαθαριστές πρέπει να συνεχίσουν την ανέγερση πολυκατοικίας και να πωλήσουν τα διαμερίσματα σε τρίτους για να ικανοποιηθούν οι εταιρικοί δανειστές). Δεν αποκλείεται δηλ. η παραγωγή κέρδους ή οικονομικού οφέλους, έστω και ως παρεπόμενη, μη περιλαμβανομένη στο σκοπό της εκκαθάρισης, συνέπεια (βλ. Το Δίκαιο των προσωπικών εταιρειών, επιμέλεια Ν. Ρόκας, 2001, σελ. 460-461).

Τέλος, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, με την οποία θεσπίζονται οι αρχές της φορολογικής ισότητας και καθολικότητας του φόρου, το βάρος της δημιουργίας εσόδων προς κάλυψη των δημοσίων δαπανών πρέπει να επωμίζονται όλοι οι πολίτες, αδιακρίτως, και όχι ορισμένη μόνο τάξη ή κατηγορία αυτών, γεγονός που έχει ως συνέπεια να απαγορεύεται στον κοινό νομοθέτη να εισάγει αθέμιτες διακρίσεις και προνόμια, που δεν δικαιολογούνται από το γενικό συμφέρον ή τις ανάγκες του κοινωνικού συνόλου. Περαιτέρω, από τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων, αποκλεισμένης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου (ΣτΕ 2312/1992, 2052/1990, 103/1990 κ.α.).

II. Στην περίπτωση του προκειμένου ερωτήματος, είναι δεδομένο ότι εταιρείες, που υπάγονταν στην παραπάνω εξαίρεση του νόμου, λύθηκαν και βρίσκονται στο στάδιο της εκκαθάρισης. Εξ αυτού, όμως, και μόνο του λόγου, δεν συνάγεται, σύμφωνα με τις ως άνω παραδοχές, ότι αυτές έπαυσαν κατά το στάδιο αυτό να έχουν οικονομική δραστηριότητα, αποφέρονσα έσοδα, και, μάλιστα, ότι τα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή δεν είναι, παντάπασιν, μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδά τους από τα ακίνητα. Περαιτέρω, το ζήτημα, περί του εάν η ανεγείρουσα κτήριο ή άλλες εγκαταστάσεις για την άσκηση βιομηχανικής τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης εταιρεία, στα οποία ακίνητα πρόκειται να λειτουργήσει η εν λόγω επιχείρηση, δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της τελευταίας στα ακίνητα αυτά μέσα σε επτά (7) έτη από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας κ.λ.π., ερευνάται αντικειμενικώς ανεξάρτητα δηλαδή από υπαιτιότητα της υπόχρεης εταιρείας κατά τη μη εκπλήρωση του ως άνω όρου (πρβλ. ΣτΕ 3602/2002, 61/2001 (7μ.), 827/1984, ΔΕΦΑΘ 1811/2004). Σε κάθε περίπτωση, εάν ο νομοθέτης ήθελε να εντάξει στις εν λόγω εξαιρέσεις και τις περιπτώσεις των λυθεισών και υπό καθεστώς εκκαθάρισης τελουσών εταιρειών, θα διελάμβανε ρητώς την πρόθεσή του αυτή. Κατά συνέπεια και εφόσον, κατά τη νομολογία, αποκλείεται η διασταλτική ή αναλογική ερμηνεία των, προβλεπουσών τις φορολογικές αυτές εξαιρέσεις διατάξεων του προαναφερομένου άρθρου 15 του ν. 3091/2002, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι εταιρείες που έχουν λυθεί και τεθεί σε εκκαθάριση δεν υπάγονται, εξ αυτού και μόνο του λόγου, στις προβλεπόμενες από τις διατάξεις της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 εξαιρέσεις καταβολής του προβλεπομένου από την παρ. 1 του αυτού άρθρου και νόμου ειδικού φόρου επί των ακινήτων, αλλά επιβάλλεται και μάλιστα

αναδρομικώς ο εν λόγω φόρος, εφόσον, βεβαίως δεν συντρέχουν άλλοι λόγοι εξαίρεσης τους, από τους προβλεπομένους στις διατάξεις αυτές.

III. Κατόπιν των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τμήμα) επί των τεθέντων ερωτημάτων, γνωμοδοτεί ομόφωνα, ότι δεν εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του προβλεπομένου από τις διατάξεις του άρθρου 15 επ. του ν. 3091/2002, ως ισχύει, ειδικού φόρου ακινήτων, εκ μόνου του λόγου ότι λύθηκαν και έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, α) εταιρείες, των οποίων τα έσοδα από την εμπορική τους δραστηριότητα στην Ελλάδα ήσαν, μεν, έως και το 2010, μεγαλύτερα από τα έσοδα που είχαν από ακίνητα και, συνεπώς, ενέπιπταν στην εξαίρεση της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και απαλλάσσονταν από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, πλήν, όμως, δεν αποκτούν πλέον έσοδα από την εμπορική δραστηριότητά τους, λόγω, ακριβώς της λύσης τους και της θέσης τους υπό εκκαθάριση, και β) εταιρίες, οι οποίες, ενώ έως και το έτος 2010 υπάγονταν στη διάταξη της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και εξαιρούνταν της υποχρέωσης καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, καθώς ανέγειραν κτήρια που θα ιδιοχρησιμοποιούσαν για την άσκηση της εμπορικής τους επιχείρησης δεν προέβησαν στην ιδιοχρησιμοποίηση των εν λόγω ακινήτων εντός της απαιτούμενης από την ανωτέρω διάταξη επταετούς προθεσμίας καθώς λύθηκαν και τέθηκαν σε εκκαθάριση. Για τις τελευταίες αυτές εταιρίες αίρεται αναδρομικά η εξαίρεση, στην οποία ενέπιπταν για όσο διάστημα ανέγειραν τα κτήρια που θα ιδιοχρησιμοποιούσαν για την εμπορική τους δραστηριότητα.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 25-4-2012

Ο Πρόεδρος
Βασίλειος Σουλιώτης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής
Πέτρος Κωνσταντινόπουλος
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Ακριβές αντίγραφο
Η προϊσταμένη της Γραμματείας