



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/06/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Αριθμός απόφασης: 3486

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «» που εδρεύει στο Μαρούσι Αττικής, ΑΦΜ, κατά της με αρ./23-02-2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 -31/12/2009 του προϊστάμενου του ΚΕΜΕΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Μετά την διενέργεια τακτικού ελέγχου φόρου εισοδήματος από το ΚΕΜΕΕΠ και τη σύνταξη της από 27/02/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και μετά τον προσδιορισμό λογιστικών διαφορών, αφού τα βιβλία κρίθηκαν επαρκή, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος 44.531,34 ευρώ και πρόσθετος 53.437,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 97.968,95 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να:

- Γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή της.
- Ακυρωθεί και εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη με αρ./23-02-2017 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 -31/12/2008 του Προϊσταμένου ΚΕΜΜΕΠ.
- Διενεργηθεί νέα εκκαθάριση και να της επιστραφεί νομιμοτόκως το ποσό του εν λόγω φόρου που καταβλήθηκε.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

II.1 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

II.2 Εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση ως προς την έλλειψη δικαιώματος συμψηφισμού θετικών και αρνητικών στοιχείων εισοδήματος χρήσης και μεταφοράς της φορολογικής ζημίας.

Επι του II.1 λόγου

Σύμφωνα με το άρθρ. 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 : «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 :«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 4337/2015 «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»..

Επειδή, για τον έλεγχο της χρήσης 2009 έχει εκδοθεί η με αριθ./6-9-2012 του ΔΕΚ Αθηνών και η με αριθ./20-02-2014 του ΚΕΜΕΕΠ εντολές ελέγχου, δεν συντρέχει περίπτωση παραγραφής της χρήσης 2009 .

Επι του II.2 Λόγου

Επειδή, η προσφεύγουσα αποτελεί επιχείρηση που λειτουργεί ως «Σύστημα Εναλλακτικής διαχείρισης» που προβλέπεται από την παρ 19 του άρθρου 2 του Ν 2939/2001:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 3220/20004:

Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης", που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α΄) και τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε

αυτό φόρου εισοδήματος, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη των ζημιών επόμενων χρήσεων. Αν μετά το συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό του με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον.

Επειδή, ως προς το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης των λογιστικών διαφορών που προκύπτουν μετά από φορολογική αναμόρφωση, στην περίπτωση των εταιρειών του Ν. 2939/2001, το Υπουργείο Οικονομικών (Διεύθυνση φορολογίας εισοδήματος –Τμήμα Β') στο πλαίσιο ατομικής λύσης που εξέδωσε σε απάντηση σχετικού ερωτήματος που τέθηκε από ανώνυμη εταιρεία που λειτουργεί ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του Ν. 2939/2001, με το από 23-02-2011 έγγραφο έλαβε την ερμηνευτική θέση ότι:

4. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει, ότι τα κέρδη που αποκτά επιχείρηση η οποία λειτουργεί ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» του ν. 2939/2001 από τη δραστηριότητά της αποτελούν φορολογητέο εισόδημα αυτής, αλλά εφόσον η ίδια το επιθυμεί, μπορούν αυτά να τύχουν προσωρινής (μέχρι του χρόνου διανομής τους ή διάλυσης της επιχείρησης) απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, με σκοπό να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ζημιών επόμενων χρήσεων.

5. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι λογιστικές διαφορές, είτε δηλούμενες, είτε μετά από φορολογικό έλεγχο, ουσιαστικά αναφέρονται σε κέρδη πλασματικά που δεν έχουν πραγματοποιηθεί εν τοις πράγμασι, αλλά αφορούν στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει, ότι αυτές δεν πρέπει να επηρεάζουν το σχηματισθέν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις αποθεματικό. Και τούτο, διότι δεν νοείται η διανομή, κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού ή διάλυσης της επιχείρησης, πλασματικών κερδών, αλλά μόνο πραγματικών που έχουν προκύψει από τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι οι λογιστικές διαφορές που πιθανόν θα προκύψουν σε μελλοντικό φορολογικό έλεγχο ανώνυμης εταιρίας που λειτουργεί ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» του ν. 2939/2001, δεν προσauξάνουν το αποθεματικό που έχει σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, αλλά υπόκεινται σε φορολογία στη χρήση που αφορούν, με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων».

Επειδή, δεν μπορεί να συσχετιστεί η δημιουργία του αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 με την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου με συμψηφισμό ζημιών και την μεταφορά ή όχι των φορολογικών ζημιών κατ' άρθρο 27 παρ 1 Ν. 4172/2013, επειδή τα δύο θέματα ερείδονται σε διαφορετική νομική βάση και τυγχάνουν διαφορετικού λογιστικού χειρισμού. Ειδικότερα στο θέμα της μείωσης κεφαλαίου με συμψηφισμό ζημιών γίνεται απλή αντικατάσταση μεγεθών των ιδίων κεφαλαίων, χωρίς να υπάρχει μεταβολή της καθαρής θέσης (γίνεται συμψηφισμός των ζημιών που υφίστανται στον Ισολογισμό και τα βιβλία με το μετοχικό κεφάλαιο χωρίς να μεταβάλλεται η καθαρή θέση). Στην εξεταζόμενη υπόθεση δεν τίθεται θέμα μεταφοράς ζημιών, επειδή δεν υπάρχουν ζημιές στον ισολογισμό και τα βιβλία, δεδομένου ότι κέρδη και ζημιές μεταφέρονται, στο τέλος της χρήσης μέσω του πίνακα διανομής, σε πίστωση ή χρέωση του αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 (auξάνοντας ή μειώνοντας αυτό). Το ποσό των λογιστικών διαφορών κατ'

εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (φορολογική αναμόρφωση κερδών ή ζημιών) φορολογείται σε κάθε περίπτωση είτε σε περίπτωση κέρδους είτε ζημιάς Ισολογισμού, με την υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης.

Επειδή, η δημιουργία του αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για τον συμψηφισμό των ζημιών επόμενων χρήσεων και δεν αποτελεί μέγεθος φορολογικά αδιάφορο αφού με την διανομή του την κεφαλαιοποίηση ή κατά τη λύση της εταιρείας υπόκειται σε φορολογία.

Επειδή, οι ζημιές που συμψηφίζει η προσφεύγουσα με το συσσωρευμένο αποθεματικό του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 (μείωση αποθεματικού), είναι οι λογιστικές ζημιές του Ισολογισμού, επόμενο είναι η φορολογική αναμόρφωση των ζημιών του Ισολογισμού και ουσιαστικά η μείωση των ζημιών αυτών με λογιστικές διαφορές δεδομένου ότι εφόσον δεν αυξάνουν το αποθεματικό πρέπει να φορολογηθούν σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στη χρήση 2009 (Οικ.έτος 2010) το ποσό το οποίο μείωσε το αποθεματικό του Ν. 3220/2004 ανήλθε στο ποσό των 18.551.570,89ευρώ (λογιστική ζημιά Ισολογισμού), ενώ η φορολογική ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση ανήλθε στο ποσό των 18.398.429,05 ευρώ, η διαφορά της ζημιάς που οφείλεται σε εφαρμογή φορολογικών διατάξεων (άρθρο 31 Ν. 2238/94) που ανέρχεται σε $(18.551.570,89 - 18.398.429,05 = 153.141,80)$ πρέπει να φορολογηθεί, σύμφωνα και με την ανωτέρω ερμηνευτική θέση της διοίκησης, δεδομένου ότι δεν αυξάνει το αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 το οποίο εμφανίζεται στα βιβλία και τον Ισολογισμό 31/12/2008. Το ποσό αυτό των 153.141,80 ευρώ, θα πρέπει να προσαυξηθεί με ποσό 24.983,60 ευρώ το οποίο αποτελεί ποσό που ξεπερνά το ποσό των λογιστικών ζημιών με τις οποίες έπρεπε να μειωθεί το σχηματισθέν αποθεματικό της 31/12/2008 $(18.576.554,43 - 18.551.570,89 = 24.983,60$ ευρώ) Αν η φορολογική ζημιά της χρήσης 18.398.429,05 ευρώ χρέωνε (μείωνε) τον λογαριασμό του αποθεματικού, αντί για τη λογιστική ζημιά (18.551.570,89 ευρώ), το αποθεματικό θα ήταν αυξημένο κατά 153.141,80 ευρώ με αποτέλεσμα την μελλοντική του φορολόγηση σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής του ή κατά τη λύση της εταιρείας. Επειδή όμως το αποθεματικό αυξάνεται ή μειώνεται με τα λογιστικά κέρδη ή ζημιές (Ισολογισμού) το ποσό των 153.141,80 ευρώ (φορολογική αναμόρφωση δήλωσης+ λογιστικές διαφορές ελέγχου) πλέον ποσό 24.983,60 ευρώ με το οποίο μειώθηκε το αποθεματικό της 31/12/2008 υπάγεται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις. Ητοι σύνολο φορολογητέο 178.125,38 ευρώ $(153.141,80 + 24.983,60)$

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/02/2017 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ-.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 1/1-31/12/2009

Φόρος Εισοδήματος ευρώ 97.968,95

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .