



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24-04-2017

Αριθμός απόφασης:2600

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 30-12-2016, με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας «..... (ΑΦΜ), που εδρεύει στην Παιανία Αττικής, στο Αττικής Οδού, και έχει λάβει αριθμό «ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ» («ΓΕ.ΜΗ») (πρώην αρ. ΜΑΕ), κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /1.12.2016 αρνητικής (απορριπτικής) απάντησης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, η οποία της κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 1.12.2016 και εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. πρωτ. /30.3.2016 αιτήσεώς της σχετικά με την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (αριθ. ηλεκτρονικής καταχώρησης TAXIS Net /29.3.2016), με την οποία αιτήθηκε να γίνει επί της ουσίας δεκτή η ως άνω αίτησή της με σκοπό όπως αναγνωρισθεί η διαγραφή της φορολογικής αξίωσης ύψους 7.573.739,19 ευρώ, η οποία προέκυπτε από την εκκαθάριση της αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος της εταιρίας για το οικείο φορολογικό έτος, ως αποτέλεσμα

εφαρμογής της διάταξης της παρ.12 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 περί Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Την παραπάνω υπ' αριθμ. πρωτ./1.12.2016 αρνητική (απορριπτικής) απάντηση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών , της οποίας ζητείται η ακύρωση.

Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-12-2016, με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... (ΑΦΜ), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 1.12.2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση υπ' αριθμ. πρωτ./1.12.2016 αρνητικής (απορριπτικής) απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, ισχυριζόμενη ότι η απάντηση αυτή είναι λανθασμένη και αντισυνταγματική , στο βαθμό που έκανε δεκτό ότι ο ένδικος φόρος εισοδήματος ύψους 7.573.739,19 ευρώ, νομίμως επιβλήθηκε στην συνέχεια υποβολής αρχικής δήλωσης και ως συνέπεια της φορολόγησης, με βάση τον αναλογούντα συντελεστή φόρου εισοδήματος (26%), του θετικού αλγεβρικού αποτελέσματος (κέρδος) ποσού 29.129.766,12€, όπως αυτό προέκυψε από τον συμψηφισμό των μη διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών ύψους 119.879.045,47 ευρώ που αυτή είχε σχηματίσει προ ετών και μέχρι τις 31.12.2013 με τα φορολογικά αποτελέσματα της εταιρίας διαχειριστικών περιόδων 01-01-2014/31-12-2014 ήτοι ζημίας ποσού 90.676.328,77€ πλέον φορολογικές (αναγνωρίσιμες) ζημιές προηγούμενων ετών ύψους 91.844,62€, πλέον ποσά φορολογικής αναμόρφωσης ύψους 18.894,04€ .

Ο επιβαλλόμενος με την αρχική δήλωση φόρος προέκυψε κατ' εφαρμογή της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) και των Εγκυκλίων ΠΟΛ. 1264/ Αθήνα, 30 Δεκεμβρίου 2014, ΠΟΛ.1007/ Αθήνα, 2 Ιανουαρίου 2014, ΠΟΛ. 1143/ Αθήνα, 15 Μαΐου 2014. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλλε την από 29-3-2016 τροποποιητική δήλωση και εν συνεχεία την με αρ. πρωτ./30-3-2016 αίτηση ζητώντας την διαγραφή της φορολογικής αξίωσης που προέκυπτε από την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, διότι είναι μη νόμιμη και άρα ακυρωτέα καθότι συνεπάγεται μη συνταγματικά ανεκτή αναδρομική φορολόγηση στα ένδικα αποθεματικά της εταιρίας παρά τη ρητή απαγόρευση της διατάξεως του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.12 και 13 του Ν.4172/2013 με έναρξη ισχύος από 1.1.2014, προβλέπεται ότι: «12. Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε, όπως αυτά σχηματίστηκαν μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου 2013, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του Ν.2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. **Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεως τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%). Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού».**

«13. Για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.»

Περαιτέρω θα πρέπει να σημειωθεί ότι και με τις προϊσχύουσες διατάξεις στο άρθρο 106 παρ. 2-4 του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) προβλεπόταν ρητώς ότι: «2. Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών και ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα

διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.

3. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, **διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.**

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση.

Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των 2 (δύο) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών.

Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή: α) σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του [άρθρου 13 του Ν. 1473/1984](#) (ΦΕΚ 127 Α') και του [άρθρου 101 του Ν. 1892/1990](#), β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του Ν. 2065/1992 οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τις επιχειρήσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών που δεν έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.».

Οι διατάξεις ερμηνεύτηκαν από την φορολογική Διοίκηση με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1238/1994 όπου μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής: «...**2.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 8Α του Ν.Δ. 3843/1758, που αναφέρεται στον τρόπο φορολογίας των διανεμομένων ή κεφαλαιοποιουμένων αφορολόγητων αποθεματικών των νομικών προσώπων του ίδιου νομοθετήματος.

Με την τροποποίηση αυτή, τα ως άνω αποθεματικά φορολογούνται πλέον αυτοτελώς κατά το χρόνο που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από την ανώνυμη εταιρία, τον συνεταιρισμό ή την ΕΠΕ, κατά περίπτωση, ενώ με τις προϋσχύσασες διατάξεις επροστίθεντο στα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου και εφορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος μαζί με τα υπόλοιπα κέρδη με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικον. έτους.

Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι, τα αφορολόγητα αποθεματικά, **ανεξάρτητα από το χρόνο που σχηματίσθηκαν, εφόσον διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν, φορολογούνται αυτοτελώς κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης** με το συντελεστή που ορίζεται από το άρθρο 10 του Ν. 3843/1958, δηλαδή με 40% προκειμένου για ανώνυμη εταιρία της οποίας οι μετοχές είναι ανώνυμες ΜΗ εισηγμένες στο χρηματιστήριο και με 35% στις άλλες περιπτώσεις (ανώνυμη εταιρία με ονομαστικές μετοχές ή μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί), αφού προηγουμένως το διανεμόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο ποσό αναχθεί σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου....»

Επειδή οι διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 ερμηνεύθηκαν από τη Διοίκηση αρχικά με την ΠΟΛ 1007/ 2.1.2014 στην παράγραφο 3 της οποίας παρατίθενται περιπτώσεις αποθεματικών που εμπίπτουν στις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις του ίδιου νόμου, μεταξύ άλλων «*αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια ή από την πρόσθετη αξία από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους (περ. ι της παρ.3 του άρθρου 6 και περ. ι της παρ.1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994) καθώς και αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε Χρηματιστήριο σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους και από συναλλαγές επί παραγώγων στο Χρηματιστήριο Παραγώγων Αθηνών (παρ.1.και 6 άρθρου 38 σε συνδυασμό με την παρ.11 του άρθρου 105 του ν.2238/1994).*

Επιπλέον στην Εγκύκλιο ΠΟΛ 1264/30.12.2014 «Πρόσθετες διευκρινήσεις σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν.2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013» **προβλέπεται ρητώς ότι «α)** Δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση

λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014 συμψηφιζομένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων **μέχρι και το έτος 2013**. Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος 2014 προκύψουν φορολογικές ζημιές, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημιές με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014. Επισημαίνεται ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις το προκύπτον αποτέλεσμα ενσωματώνεται στα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών, ως το ειδικό συνημμένο έντυπο της **ΠΟΛ. 1007/2014** εγκυκλίου μας. Επίσης, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, σε αντίθεση με την αυτοτελή φορολόγηση των πιστωτικών υπολοίπων. β) Περαιτέρω με την παρούσα γίνεται δεκτό, προς αποφυγή καταστρατηγήσεων και με γνώμονα την ενιαία εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, ότι σε περίπτωση που το αρμόδιο εταιρικό όργανο λάβει απόφαση για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των πιστωτικών υπολοίπων αφορολόγητων αποθεματικών, τότε αυτά θα φορολογηθούν στο σύνολό τους αυτοτελώς, **διαφορετικά θα ενσωματωθούν στα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης στο σύνολό τους μετά το συμψηφισμό τους με τυχόν ζημιές παρελθουσών χρήσεων ή και του φορολογικού έτους 2014**. Κατά συνέπεια, ένα νομικό πρόσωπο δεν μπορεί μέρος του πιστωτικού υπολοίπου να το φορολογήσει αυτοτελώς και το υπόλοιπο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά από συμψηφισμό του με τις φορολογικές ζημιές.».

Ακόμα, στα αναφερόμενα στην παρ. 2 της ΠΟΛ 1007/2-1-2014 Εγκυκλίου ρητά αναφέρεται ότι «....Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του **άρθρου 72 του Ν. 4172/2013** καταλαμβάνουν αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση το Ν. 2238/1994 και όχι αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπτυξιακών και άλλων) ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα βάσει του Ν. 2238/1994. Διευκρινίζεται ότι για τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή του Ν. 2238/1994, τα νομικά πρόσωπα της **παρ.1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994** (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) είχαν υποχρέωση να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των αδιανεμήτων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική περίοδο και τα οποία προέρχονται, μεταξύ άλλων, από τα έσοδα αυτά με βάση τα οριζόμενα στην αριθ.1044770/10159/Β0012/**ΠΟΛ. 1117/23.03.1993** Α.Υ.Ο., που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της

παρ.8 του άρθρου 8α του Ν.Δ.3843/1958 , διατάξεις οι οποίες κωδικοποιήθηκαν με την **παρ. 7 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Επισημαίνεται ότι για να υπαχθούν στην αυτοτελή φορολόγηση 15% τα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 2238/1994, θα πρέπει τα έσοδα από τα οποία αυτά σχηματίσθηκαν **να έχουν τύχει προσωρινής απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος, αφού με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994** προβλέπεται σε κάθε περίπτωση η φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αφορολόγητων αποθεματικών. Κατά συνέπεια, αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2238/1994 αλλά στη διανομή τους δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 106 του ίδιου νόμου, όπως συμβαίνει με τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από τα απαλλασσόμενα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 11 του Ν.2578/1998** κατ' εφαρμογή της περ. ια' της **παρ. 1 του άρθρου 103 του Ν. 2238/1994** , δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της αυτοτελούς φορολόγησης του Ν. 4172/2013.....»

Με βάση την ισχύουσα νομολογία Σ.τ.Ε. 3387/2015 ερμηνεύτηκε ότι «... αβασίμως προβάλλεται ότι η πρόβλεψη το πρώτον με το άρθρο 8Α του ν.δ. 3843/1958, όπως αυτό προσετέθη με το άρθρο 16 παρ. 4 του ν. 2065/1992, η παρ. 4 του οποίου, αντικατασταθείσα με το άρθρο 23 παρ. 2 του ν. 2214/1994, ενσωματώθηκε στην παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., της ένδικης φορολόγησης αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί προ του έτους 1991, αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, **καθόσον οι διατάξεις, δυνάμει των οποίων σχηματίσθηκαν τα εν λόγω αποθεματικά, προέβλεπαν την υπαγωγή τους σε φορολόγηση εξαρτώντας την από μελλοντικά και κατ' αρχήν συναπτόμενα με τη βούληση των εταιρειών γεγονότα (όπως, μεταξύ άλλων, η διανομή τους) και συνεπώς δεν συντρέχει περίπτωση αναδρομικής επαχθούς μεταβολής του φορολογικού καθεστώτος των εταιρειών (πρβλ. ΣΕ 1912/2009 Ολ., 1467/2010, 1952/2014).**»

Εν προκειμένω, με βάση την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της προσφεύγουσας, την από 29-3-2016 τροποποιητική δήλωσή της και το με αρ. πρωτ./30-3-2016 αίτημά της, την ενδικοφανή προσφυγή της και την προσβαλλόμενη απάντηση της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι το ποσό των 119.879.045,47 ευρώ αφορά μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά που η προσφεύγουσα είχε σχηματίσει κυρίως στην χρήση 2001 και μέχρι τις 31.12.2013 με τις γενικές διατάξεις του ν.2238/1994, τα οποία τα οποία προέρχονται από κέρδη πωλήσεων μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο (άρθρο

38 παρ. 1 ν.2238/94), κέρδη από πώληση *per os* –αμοιβαία κεφάλαια ... (άρθρο 24 ν.2238/94, βλ. σελ. 6 ενδικοφανούς προσφυγής , κατάσταση λογ/σμου αποτ. χρήσεως 2001), από τα οποία αυτά σχηματίσθηκαν **τα οποία έχουν τύχει προσωρινής απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος με τις διατάξεις της παρ.2 , 3 & 4 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994** των οποίων ο χρόνος φορολογίας με βάσει τις διατάξεις αυτές (έως 31-12-2013) ήταν ο χρόνος της διανομής ή κεφαλαιοποίησης, και δεν προερχόταν από «των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.... »(βλ εξαιρέσεις παρ. 13 άρθρου 72 ν.4172/2013, της παρ. 2 της ΠΟΛ 1007/2-1-2014 σε συνδυασμό με την παρ. 3 άρθρου 106 ν.2238/1994).

Εν συνεχεία, βάσει των υποχρεωτικά εφαρμοζομένων από την Φορολογική Διοίκηση και την Υπηρεσία μας διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 και εγκυκλίων και συγκεκριμένα της ΠΟΛ 1264/30.12.2014 και της παρ. 2 της ΠΟΛ 1007/2-1-2014, προκύπτει ότι, επειδή τα ένδικα αποθεματικά είχαν σχηματισθεί προ του οικονομικού έτους 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994 από κέρδη προερχόμενα από τη δραστηριότητα της εταιρίας **τα οποία δεν ήταν αφορολόγητα αλλά είχαν απλώς υπαχθεί σε καθεστώς προσωρινής απαλλαγής μέχρι τη διανομή ή την κεφαλαιοποίησή τους,** η δε υπαγωγή τους σε φορολόγηση όπως σαφώς προβλεπόταν από τις διατάξεις που προέβλεπαν τον σχηματισμό τους εξαρτήθηκε μέχρι την 31-12-2013 από τη βούλησή της προσφεύγουσας για διανομή ή κεφαλαιοποίηση, ενώ με τις διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1264/30.12.2014 Εγκυκλίου μετεβλήθη από 1-1-2014 το ισχύον καθεστώς και επεβλήθη από 1-1-2014 η μη περαιτέρω ανανέωση (διατήρηση) της προσωρινής απαλλαγής αυτής της φορολόγησης των αποθεματικών αυτών μέχρι την διανομή ή κεφαλαιοποίησή τους, τα κέρδη αυτά υποχρεωτικά, έστω και μη διανεμόμενα όφειλαν να φορολογηθούν (εφόσον δεν καλύπτονταν από φορολογικές ζημίες) το φορολογικό έτος 2014, καθώς δεν ήταν πλέον (μετά την 31-12-2014) επιτρεπτό να παραμένουν στους ισολογισμούς ως προσωρινά αφορολόγητα αποθεματικά, **Συνεπώς δεν συντρέχει περίπτωση αντισυνταγματικής αναδρομικής φορολόγησης των ποσών αυτών, ούτε επαχθούς μεταβολής του φορολογικού καθεστώτος που τα διέπει, αλλά εφ' εξής, από το φορολογικό έτος 2014 κατάργησης αναστολής καταβολής του φόρου πάντως επί φορολογητέων εισοδημάτων (Σ.τ.Ε. 3387/2015).**

Επειδή η προσφεύγουσα δεν επέλεξε τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση των ένδικων αποθεματικών ποσού 119.879.045,47 ευρώ με εξάντληση της φορολογικής της υποχρέωσης που της έδινε η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013, όμως νομίμως βάσει της παρ. 13 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 επιβαλλόμενης απαγόρευσης τηρήσεως λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού για το υπό κρίση ποσό για τους ισολογισμούς που κλείνουν με

ημερομηνία 31.12.2014, **συμψήφισε με την αρχική δήλωσή της και τον ισολογισμό της** το ποσό αυτό των μη διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών της εταιρίας, το φορολογικό έτος 2014, με τα φορολογικά αποτελέσματά της και προέκυψε το ένδικο ποσό του φόρου εισοδήματος, χωρίς σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό, αυτό να συνιστά ανεπίτρεπτη αναδρομική επιβολή φορολογικής υποχρέωσης όπως αβασίμως ισχυρίζεται, **καθώς αφορά την με νεώτερο νόμο μη διατήρηση – κατάργηση, υφιστάμενης με προηγούμενο νόμο αναστολής φορολόγησης, στα έτη 2014 και εφεξής, ποσού που ήδη προβλέπετο η φορολόγησή του εφόσον διανεμόταν η κεφαλαιοποιούνταν στα έτη αυτά ,ούτε να συνιστά αναδρομική κατάργησή εξ' αρχής χορηγηθείσης οριστικής φορολογικής απαλλαγής ποσού, που εν συνεχεία θα μπορούσε να διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί ελεύθερο φόρου οποτεδήποτε (και στο κρινόμενο έτος) ή αναδρομική επιβολή φόρου στα έτη αυτά (έως 2013) χωρίς να συντρέξει η προϋπόθεση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης, που θα σήμαινε πράγματι την αναδρομική φορολόγηση του ποσού αυτού το έτος κτήσης ή/και τη αναδρομική φορολόγηση των αποθεματικών αυτών σε επόμενο χρόνο μέχρι την χρήση 2013, διότι με βάση τις ισχύουσες διατάξεις το χρόνο εκείνο διατάξεις του ν.2238/1994 (έως 31-12-2013) δεν προβλεπόταν η φορολόγησή τους χωρίς διανομή ή κεφαλαιοποίηση.**

Επειδή με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις και Εγκυκλίους σύννομα ενήργησε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και απέρριψε την με αρ./30-3-2016 αίτηση και τροποποιητική δήλωση της προσφεύγουσας με την υπ' αριθμ. πρωτ./1.12.2016 αρνητική (απορριπτική) απάντηση του, καθώς η υποβληθείσα αρχική δήλωση ήταν σύννομη ως το κρινόμενο με την παρούσα ζήτηση.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να **απορριφθεί** η από 30-12-2016, με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας «..... (ΑΦΜ), στο σύνολό της και να επικυρωθεί η υπ' αριθμ. πρωτ./1.12.2016 αρνητική (απορριπτική) απάντηση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη παρούσα απόφαση:

Ως η αρχική δήλωση που υπέβαλλε η προσφεύγουσα, **χωρίς να ληφθεί υπόψη** η με αριθ. ηλεκτρονικής καταχώρησης TAXIS Net/29.3.2016 τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2014 και **χωρίς τη διαγραφή** της

φορολογικής αξίωσης της αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014 ύψους 7.573.739,19 ευρώ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.