



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 25/11/2016

Αριθμός απόφασης: 1417

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

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας

του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών, καθώς και κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών, καθώς και την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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:

✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης αυτοτελής φόρος εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, ύψους 8.519,50€, πλέον του προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/13, λόγω μη υποβολής, ύψους 4.259,75€, ήτοι συνολικό ποσό **12.779,25€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36§1, 62§1^α και 64§1^α του Ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013.

✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης περιορίστηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης για το φορολογικό 2014 από 206.331,84€ σε 182.164,44€ (διαφορά 24.167,37€),

και επιβλήθηκε ταυτόχρονα πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/13, λόγω ανακριβούς υποβολής, ύψους 12.083,68€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **36.251,05€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45, 47, 58 & 64 του Ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013.

Αναφορικά με το ιστορικό της υπόθεσης, ο μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος επικεντρώθηκε στην υπ' αρ. απόφαση της Γενικής Συνέλευσης της εταιρίας για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της, που πραγματοποιήθηκε με κεφαλαιοποίηση μέρους των αποθεματικών της, και ταυτόχρονη ισόποση μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της με διανομή μετρητών στους μετόχους. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου και όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 13§4 Ν. 1473/1984 επειδή η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της επιχείρησης επήλθε πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, τηρώντας τη διαδικασία κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του άρθρου 28 του Ν. 4174/13, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να επανεξετασθεί η κρίση του ελέγχου και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι υπ' αρ. προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- i) **Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν αποτελεί διανομή αποθεματικών, αλλά μείωση του υπάρχοντος μετοχικού κεφαλαίου.** Η απόφαση της γενικής συνέλευσης για μείωση μετοχικού κεφαλαίου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορούσε τη διανομή των συγκεκριμένων αποθεματικών, διότι δεν είχε ακόμη ολοκληρωθεί η κεφαλαιοποίησή τους, με εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία.
- ii) **Η κεφαλαιοποίηση του συνολικού ποσού των 85.195,00€, δεν προέρχεται από την ένταξη της εταιρίας σε αναπτυξιακούς νόμους με τη χρήση φορολογικών κινήτρων για την διενέργεια επενδύσεων και τη μη φορολόγηση αντίστοιχων κερδών, αλλά από την χορήγηση ενισχύσεων του Γ' Κοινοτικού Πλαισίου Στήριξης 2000/2006.** Σύμφωνα με την απόφαση υπαγωγής οι ενισχύσεις αυτές έπρεπε να παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό επί μια πενταετία, μετά την παρέλευση της οποίας, υπήρχε δυνατότητα να κεφαλαιοποιηθούν, όπως και έγινε. Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι τα αποθεματικά δεν σχετίζονται με την ύπαρξη ειδικού νόμου, είναι λανθασμένος, καθώς σύμφωνα με τον Ν. 3016/2002 οι συγκεκριμένες επιχορηγήσεις που καταβάλλονταν για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, δεν προσauξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- iii) **Είναι ανεπίτρεπτο να επιβληθεί φορολογία που θεμελιώνεται στις διατάξεις του Ν. 1473/84, με εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.** Σύμφωνα με την ΠΟΛ

1059/2015, στην παράγραφο 6 του άρθρου 47 του Ν. 4172/13 αναφέρεται ότι για την διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών νομικών προσώπων με φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2014, δεν έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο άρθρο 47, αλλά όσα ορίζονταν στις διατάξεις του Ν. 2238/94.

iv) Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομικής βάσης λόγω ελλιπούς αιτιολογίας. Ο έλεγχος παραθέτει φορολογικές διατάξεις που δεν έχουν εφαρμογή για τέτοιου είδους ενισχύσεις και επιβάλλει φόρους με απλή επίκληση του γεγονότος ότι ο νόμος 1473/84 έχει γενική εφαρμογή.

Ως προς τον ισχυρισμό περί του ότι η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν αποτελεί διανομή αποθεματικών, αλλά μείωση του υπάρχοντος μετοχικού κεφαλαίου.

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν. 1473/1984 ορίζεται ότι: «1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, 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 (ΦΕΚ - Α' 96) και το αποθεματικό της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/1967, και με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση θα αυξηθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται νέες μετοχές ή εταιρικά μερίδια, για τους δικαιούχους μετόχους ή εταίρους..... 4. Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιό της με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

Επειδή, στην Έκτακτη Γενική Συνέλευση των Μετόχων της εταιρίας «.....» που πραγματοποιήθηκε στις (σχετικό το υπ' αρ. πρακτικό) αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας κατά 85.195,00€, με κεφαλαιοποίηση μέρους των αποθεματικών της, προερχόμενα από επιχορηγήσεις παγίων την ποσού 26.281,06€ και τηνποσού 58.913,94€, και ταυτόχρονα αποφασίσθηκε ισόποση μείωση του μετοχικού κεφαλαίου (85.195,00€) με διανομή μετρητών στους μετόχους αναλογικά με το ποσοστό μετοχών τους. Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας παρέμεινε το ίδιο, δηλαδή 234.400,00€ διαιρούμενο σε 8.000 ονομαστικές μετοχές, ονομαστικής αξίας 29,30€ η κάθε μια.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται σαφώς και εφόσον κάτι διαφορετικό δεν ορίζεται ρητώς στην απόφαση της έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων, ότι τα διανεμηθέντα στους μετόχους μετρητά προήλθαν από την ταυτόχρονη και ισόποση αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας, η οποία προήλθε αποκλειστικά από την κεφαλαιοποίηση της εν λόγω επιχορήγησης. Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι η συγκεκριμένη περίπτωση εμπίπτει στις διατάξεις του Ν. 1473/1984, καθώς επήλθε μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας, με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους,

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μείωση προήλθε αποκλειστικά από το ήδη υπάρχον μετοχικό κεφάλαιο κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται..

Αναφορικά με τον δεύτερο τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 61 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου: α) μερίσματα.....».

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 64 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: "α) για μερίσματα δεκαπέντε τοις εκατό (15%)....».

Επειδή, σύμφωνα την παράγραφο 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.»

Επειδή, στην παράγραφο 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά «σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η 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» ζημίες 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%).

Επειδή, στην **παράγραφο 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι 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.

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1059/18-3-2015** ορίζεται ότι: «Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συνεπώς, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών. Ως τέτοια κέρδη νοούνται **ιδίως**:

Α. Αποθεματικά

α) τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013.....»

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1143/2014** ορίζεται ότι: «1. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την περ. β' των κοινοποιούμενων διατάξεων, δεν εμπίπτουν στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 τα αφορολόγητα αποθεματικά της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 Είναι προφανές ότι σε περίπτωση διανομής είτε των συγκεκριμένων αποθεματικών είτε των λοιπών αποθεματικών που δεν καταλαμβάνονται από τις υπόψη διατάξεις αυτοτελούς φορολόγησης, τα διανεμόμενα ποσά θα υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013 συναθροιζόμενα με τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας με συντελεστή φορολογίας 26% καθώς και σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% λόγω διανομής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4172/2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. **ΔΕΑΦΒ 1075807 ΕΞ 2016/11.5.2016** έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας: «Με τις διατάξεις του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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 ζημιές της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 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. Επίσης, με την παράγραφο 13 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι 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 περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του ΚΦΕ καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.

3. Με την ΠΟΛ.1264/30.12.2014 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίσθηκαν από αφορολόγητα έσοδα και δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά **δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, 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 ζημίες, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημίες 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.1007/2.1.2014 εγκυκλίου μας. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, σε αντίθεση με την αυτοτελή φορολόγηση των πιστωτικών υπολοίπων.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση δεν επέλεξε, με απόφαση του αρμοδίου οργάνου έως τη λήξη του φορολογικού έτους που κλείνει με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, κατά περίπτωση, να υπαγάγει σε αυτοτελή φορολόγηση τα αποθεματικά που εμπίπτουν στις διατάξεις των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και με βάση όσα έχουν διευκρινισθεί με τις ΠΟΛ.1007/2.1.2014 και ΠΟΛ.1143/15.5.2014 εγκυκλίους μας, το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την υποχρεωτική συμπερίληψή του στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014, συμψηφιζομένων τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων, αποτελεί κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο υπάγεται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με συντελεστή 26%.

5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι το πιο πάνω ποσό έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογικού έτους 2014, συνάγεται ότι σε περίπτωση διανομής του, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, εφαρμοζομένων των διατάξεων των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013.....»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. **1099487/11118/B0012/26.11.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών που αφορά *τη φορολογική μεταχείριση των επιχορηγήσεων που καταβάλλονται σε*

επιχειρήσεις λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων στα πλαίσια του Περιφερειακού Επιχειρησιακού Προγράμματος Εμπόριο-Υπηρεσίες και της Κοινοτικής Πρωτοβουλίας Interreg III:

«1. Όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση, τα χρηματικά ποσά των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων γενικά που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας για την πραγματοποίηση διαφόρων δαπανών (π.χ. διαφήμιση, έρευνα αγοράς, επισκευές-συντήρηση κτηρίων) αποτελούν μειωτικό στοιχείο των δαπανών αυτών (σχετ. το 1028842/810/A0012/02.04.04 έγγραφό μας).

2. Αναφορικά με τις επιχορηγήσεις για αγορά παγίων στοιχείων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ισχύουν όσα έχουν γίνει δεκτά με την 1040321/10238/ΠΟΛ.1093/5.5.1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.1892/1990, με την οποία δόθηκαν, μεταξύ άλλων, οδηγίες για το λογιστικό χειρισμό των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις αυτές, βάσει αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν.1262/1982, ν.1892/1990). Σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., τα πιο πάνω ποσά δεν θα φέρονται ως μειωτικό στοιχείο του κόστους, των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, αλλά με τα εισπραττόμενα κάθε φορά ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», με χρέωση των διαθεσίμων κ.λπ.. Στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.10 με χρέωση αυτού, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς και οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων. Αποτέλεσμα των ανωτέρω, είναι ότι από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται τελικά μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε (αρ.πρωτ.1059203/10868/B0012/21.7.2004 έγγραφό μας). Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στις πιο πάνω επιχειρήσεις και οι οποίες αφορούν προσθήκες και βελτιώσεις παγίων.

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι, για τις Μικρές και Πολύ Μικρές Επιχειρήσεις, για τις επιχορηγήσεις που θα λάβουν στα πλαίσια του Περιφερειακού Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εμπόριο-Παροχή Υπηρεσιών» του Κ.Π.Σ. 2000-2006 και των Προγραμμάτων της Κοινοτικής Πρωτοβουλίας Interreg III, έχουν εφαρμογή αυτά που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος, ελλείψει άλλων ειδικών διατάξεων που να ορίζουν διαφορετικά, όπως ισχύει για τις επενδύσεις που υπάγονται στο ν.3299/2004.

Επειδή, και στην ΠΟΛ. 1029/2006 στο κεφάλαιο “Αποσβέσεις επιχορηγηθέντων παγίων” αναφέρεται ρητά ότι οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν. [1892/1990](#), Ν. [2601/1998](#)) ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για το λόγο αυτό, τα ποσά επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 41.10 "Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων" και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 "Εκτακτα και ανόργανα έσοδα" με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 "Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων". (1040321/10238/ ΠΟΛ.1093/1992 ερμην. εγκύκλιος του Ν. [1892/1990](#), 1072294/11060/B0012/1.10.2004). Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγούνται με το Ν. [3299/2004](#).

Επειδή, ούτε στον Ν. 3016/2002 αλλά ούτε σε σχετικές εγκυκλίους ορίζεται ειδικώς η φορολογική μεταχείριση των συγκεκριμένων οικονομικών ενισχύσεων. Περαιτέρω, με το προαναφερθέν **1099487/11118/B0012/26.11.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκε λύση σχετικά με την λογιστική απεικόνιση και τη φορολογική μεταχείριση των εν λόγω ενισχύσεων, από την οποία προκύπτει ότι τα συγκεκριμένα ποσά-επιχορηγήσεις απεικονίζονται στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης και αποσβένονται ετησίως με τον συντελεστή που αντιστοιχεί στο επιδοτούμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση το κεφαλαιοποιηθέν αποθεματικό προήλθε αποκλειστικά από επιχορηγήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που υλοποιήθηκαν στα πλαίσια προγραμμάτων κοινοτικής πρωτοβουλίας ενίσχυσης μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων του Γ' Κ.Π.Σ. 2000-2006 και της Κοινοτικής Πρωτοβουλίας Interreg III σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν. 3016/2002.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προέβη, ως όφειλε, κατά τα προηγούμενα έτη σε απόσβεση των υπό κρίση επιχορηγήσεων και συγκεκριμένα με μεταφορά στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 «Εκτακτα και ανόργανα έσοδα» με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» επηρεάζοντας με τον τρόπο αυτό τα φορολογητέα κέρδη των προηγούμενων ετών και μη καταβάλλοντας τον αναλογούντα σε αυτά φόρο εισοδήματος. Εν συνεχεία, στη χρήση 2014 το αφορολόγητο αποθεματικό που είχε δημιουργηθεί από τα μη αποσβεσθέντα ποσά των επιχορηγήσεων, η προσφεύγουσα το κεφαλαιοποίησε, διανέμοντάς το ταυτόχρονα στους μετόχους, πράξεις οι οποίες υπόκεινται τόσο σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§1 του Ν. 4172/2013, όσο και σε φόρο διανομής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013.

Κατά συνέπεια, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις κείμενες διατάξεις, συμπεριέλαβε τα συγκεκριμένα ποσά της επιχορήγησης στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του έτους 2014. Ορθώς επίσης επέβαλε φόρο διανομής επί του ποσού των 85.195,00€, εφόσον ολόκληρο το εν λόγω ποσό μοιράσθηκε στους μετόχους.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης περί ελλιπούς αιτιολογίας και μη ορθής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται.

Ωστόσο ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί ανεπίτρεπτης εφαρμογής του άρθρου 13 του Ν. 1473/84, αναγωγής δε του ύψους της επιχορήγησης ποσού 85.195,00€ σε μικτά με την προσθήκη σε αυτήν του αναλογούντος φόρου, ήτοι ποσού 115.128,38€ ($85.195,00 + 85.195,00 \cdot 26/74 = 115.128,38\text{€}$) και περαιτέρω φορολόγησης του ποσού αυτού, λόγω κεφαλαιοποίησής του, πρέπει να γίνει αποδεκτός, διότι στο εν λόγω ποσό δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 13 ν. 1473/84, εφόσον αυτό έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις αφορολόγητων αποθεματικών και στις περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης μέρους των αφορολόγητων αποθεματικών. Το ποσό της εν λόγω επιχορήγησης φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 ν. 4172/2013 ως έσοδο που κατά την 31-12-2014 παρέμενε αφορολόγητο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΕΝ ΜΕΡΕΙ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Φορολογικό Έτος 2014
01/01/2014-31/12/2014

Φορολογητέα κέρδη

	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	115.128,38	85.195,00	
Φορολογικές ζημιές χρήσης	-36.172,96	-36.172,96	
Κέρδη χρήσης	78.955,42	49.022,04	-29.933,38
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	13.996,00	13.996,00	
<u>Τελικά κέρδη χρήσης</u>	92.951,42	63.018,04	-29.933,38

Φόρος εισοδήματος

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	-22.176,96	92.951,42	63.018,04	
Φόρος που αναλογεί (26%)		24.167,37	16.384,69	16.384,69
Παρακρατηθείς φόρος	91.258,54	91.258,54	91.258,54	
Προκαταβλητέος φόρος	115.073,27	115.073,27	115.073,27	

Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	205.531,81	181.364,44	189.147,12	16.384,69
Πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013		12.083,68	8.192,35	8.192,35
<u>Συνολικό ποσό για επιστροφή</u>	205.531,81	169.280,76	180.954,77	24.577,04

Φόρος μερισμάτων

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό διανεμόμενων ποσών προς φορολόγηση		85.195,00	85.195,00
Παρακρατούμενος φόρος επί των διανεμόμενων φορολογητέων κερδών		8.519,50€	8.519,50€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/13 λόγω μη υποβολής		4.259,75€	4.259,75€
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ		12.779,25€	12.779,25€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).