



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 20/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3523

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 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».

γ. 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».

δ. 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.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Φόρος άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994		24.468,49
2				Φόρος άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994		122.508,63
3				Φόρος άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994		665.232,59

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) ποσού 11.122,04 €, πλέον 13.346,45 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

2) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) ποσού 55.685,74 €, πλέον 66.822,89 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

3) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) ποσού 302.378,45 €, πλέον 362.854,14 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επί τη βάσει της απόέκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τις διαχειριστικές χρήσεις,της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε μείωση αφορολόγητου αποθεματικού σχηματισθέντος βάσει του αναπτυξιακού ν. 3299/2004 και ως εκ τούτου έμμεση διανομή του προ της παρόδου της προβλεπόμενης από το ν. 3299/2004 10ετίας κατά τα αντίστοιχα ποσά, τα οποία στην περίπτωση αυτή φορολογούνται αυτοτελώς (μετά την αναγωγή αυτών σε μεικτά με την προσθήκη των αναλογούντων φόρων, σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994). Τα ποσά αυτά ανέρχονταν σε 33.366,11 € (44.488,15 € μετά την αναγωγή του σε μεικτό) για τη χρήση ..., 167.057,21 € (222.742,95 € μετά την αναγωγή του σε μεικτό) για τη χρήση και 907.135,34 € (1.209.513,79 € μετά την αναγωγή του σε μεικτό) για τη χρήση

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.) Ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα υπήγαγε στην αυτοτελή φορολόγηση τα υπό κρίση ποσά, δεδομένου ότι αυτά είχαν ήδη υπαχθεί σε φορολογία με το λογιστικό χειρισμό που είχε εφαρμοστεί, συναθροιζόμενα με τα λοιπά έσοδά της, γεγονός που δημιουργεί ζήτημα διπλής φορολογίας του ίδιου και του αυτού ποσού. Επικουρικά η προσφεύγουσα ζητάει, σε περίπτωση που κριθεί ότι η υπαγωγή στην αυτοτελή φορολόγηση είναι σύλληψη, να επαναπροσδιοριστούν τα φορολογικά της αποτελέσματα των ελεγχόμενων χρήσεων με αφαίρεση των υπό κρίση ποσών από τα λοιπά έσοδά της.
- 2.) Ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα κάνει λόγο για διανομή των υπό κρίση ποσών, αφού δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιηθεί οποιαδήποτε διανομή λόγω των ζημιών που εμφάνιζε η εταιρεία. Πολύ δε περισσότερο εσφαλμένα κάνει λόγο ο φορολογικός έλεγχος για έμμεση διανομή, αφού τέτοιος όρος δεν απαντάται πουθενά στις εφαρμοστέες διατάξεις.
- 3.) Ο φορολογικός έλεγχος ερμηνεύει εσφαλμένα την εφαρμοστέα διάταξη του άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994 όσον αφορά στην αναγωγή των ποσών, κατά τα οποία μειώθηκε το σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό, σε μεικτά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 6 ν. 3299/2004, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: *«Λογιστική απεικόνιση των ποσών των ενισχύσεων στα βιβλία της επιχείρησης. Τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο δεν μπορεί να διανεμηθεί πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Τα αποθεματικά αυτά εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σε περίπτωση διανομής τους πριν την παρέλευση πενταετίας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10. Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δεν θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του. Αν κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μετά την παρέλευση του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ο οποίος αντιστοιχεί στο ένα τρίτο του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος που ισχύει, κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης ή διανομής, για τα νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 [...] του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος... Αν η κεφαλαιοποίηση ή διανομή γίνει πριν από την παρέλευση των δέκα ετών από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της επιχείρησης.»*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: *«Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών [...], 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...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα α) έλαβε επιχορηγήσεις στο πλαίσιο του αναπτυξιακού ν. 3299/2004, τις οποίες εμφάνιζε σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού «41.10.00.00.02: Επιχορηγήσεις επενδύσεων Ν. 3299» και β) μείωνε το ποσό του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού, χρεώνοντας τον ως άνω λογαριασμό με το ποσό των αποσβέσεων που πραγματοποιούσε επί των επιχορηγηθέντων παγίων ανά ελεγχόμενη χρήση και συγκεκριμένα κατά 33.366,11 € τη χρήση, κατά 167.057,21 € τη χρήσηκαι κατά 907.135,34 € τη χρήσηκαι πιστώνοντας το λογαριασμό εσόδου «81.01.05.00.00: Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις επενδύσεων». Για το λόγο αυτό πρέπει να γίνει δεκτό κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 6 ν. 3299/2004 και του άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, ότι η προσφεύγουσα, χρεώνοντας το λογαριασμό 41.10.00.00.02 με το ποσό των αποσβέσεων που πραγματοποιούσε επί των επιχορηγηθέντων παγίων ανά ελεγχόμενη χρήση και πιστώνοντας αντίστοιχα το λογαριασμό 81.01.05.00.00, προέβη σε έμμεση διανομή ή έμμεση κεφαλαιοποίηση (με ταυτόχρονο συμψηφισμό φορολογικών ζημιών) του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού κατά τα ως άνω ποσά, τα οποία θα έπρεπε συνεπώς να έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στο άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, πράγμα το οποίο δεν έγινε, σύμφωνα με τα διαπιστούμενα από τον έλεγχο, και επομένως ορθά ο τελευταίος καταλόγισε τα σχετικά ποσά φόρου στην προσφεύγουσα πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη πραγματοποίησης οποιασδήποτε διανομής από τη μεριά της των υπό κρίση ποσών και συνεπώς απουσίας πραγματικού ερείσματος των προσβαλλόμενων πράξεων, τις οποίες ο έλεγχος στηρίζει κατά την έκθεσή του στην έννοια της «έμμεσης» διανομής, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως ορθά ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, με τον προαναφερόμενο λογιστικό χειρισμό αυξήθηκαν κατ' αποτέλεσμα τα φορολογητέα έσοδά της και συνεπώς τα ως άνω ποσά υπήχθησαν ήδη, κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις αντίστοιχα, σε φορολογία, συμψηφιζόμενα με τα έξοδά της και μειώνοντας τελικά τις φορολογικές ζημιές της. Συνεπώς, με την υπαγωγή τους στην αυτοτελή φορολόγηση κατά το άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, προκύπτει διπλή φορολόγηση του ίδιου και του αυτού εκάστοτε ποσού, γεγονός που είναι αντίθετο με το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος). Για το λόγο αυτό,

θα πρέπει να επαναπροσδιοριστούν τα φορολογικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας για τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις με αφαίρεση από τα φορολογητέα κέρδη / προσθήκη στις φορολογικές ζημιές της καθεμιάς χρήσης του ποσού, με το οποίο χρεώθηκε στην εν λόγω χρήση ο λογαριασμός 41.10.00.00.02. Η παρούσα απόφαση κατά το σημείο αυτό θα ληφθεί υπόψη κατά την κρίση της υπ' αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επί των λοιπών ευρημάτων του ελέγχου, όπως αυτά αποτυπώνονται στις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπου και θα γίνει ο εν λόγω επαναπροσδιορισμός, ως εκ της προφανούς συνάφειας των δύο κρίσεων και της προφανούς εξάρτησης της δεύτερης από την πρώτη στο σημείο αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 99 παρ. 1 περ. α' εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: *«Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος»*, σύμφωνα δε με τα διευκρινιζόμενα με την υπ' αριθμ. πρωτ. 1122241/2246/Α0012/ΠΟΛ.1238/31.10.1994 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών: *«...με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι, τα αφορολόγητα αποθεματικά, ανεξάρτητα από το χρόνο που σχηματίστηκαν, εφόσον διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν, φορολογούνται αυτοτελώς κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης [...], αφού προηγουμένως το διανεμόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο ποσό αναχθεί σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. [...] Σημειώνεται ότι, επειδή με βάση τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περ. α' του άρθρου 4 του ν.δ. 3843/1958 [κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις ήταν η διάταξη του άρθρου 99 παρ. 1 περ. α' εδ. β' ν. 2238/1994], τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, η διανομή ολόκληρου του ποσού που εμφανίζεται στο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» είναι αδύνατη. Μπορεί να διανεμηθεί μόνο μέχρι του ποσού που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτό του αναλογούντος φόρου. Με βάση τα πιο πάνω, το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που αποφασίζει η Γ.Σ. να διανέμει θεωρείται πάντα ότι είναι καθαρό (ελεύθερο φόρου) και γι' αυτό το λόγο, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8Α [κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις ήταν η διάταξη του άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994] επιβάλλουν την αναγωγή αυτού πρώτα σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό ποσού φόρου και στη συνέχεια τη φορολόγηση του προκύπτοντος συνολικού ποσού...»*

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, στην περίπτωση της αυτοτελούς φορολόγησης των αφορολογήτων αποθεματικών με το άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994 η αναγωγή των «διανεμόμενων ποσών» σε μικτά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου προϋποθέτει ότι τα καθαρά ποσά που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται ανάγονται σε μικτά, ώστε ο φορολογικός συντελεστής να εφαρμοσθεί τελικά επί του μικτού ποσού των διανεμομένων αποθεματικών προ φόρου, σύμφωνα και με τα διευκρινιζόμενα με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1238/1994 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση είναι άτοπο και εκτός γράμματος και πνεύματος του νόμου σε ένα ήδη μικτό ποσό «αποθεματικών» (πριν την φορολόγησή τους) να γίνεται επιπλέον αναγωγή αυτού σε μικτό με την προσθήκη φόρου,

γιατί ο υπολογισμός αυτός καταλήγει σε μία πλασματική φορολογική βάση που δεν αντιστοιχεί σε κανένα πραγματικό μέγεθος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, και την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1238/1994 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 99 παρ. 1 περ. α' εδ. β' ν. 2238/1994 τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, με αποτέλεσμα η διανομή ολόκληρου του ποσού που εμφανίζεται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού να παρίσταται αδύνατη, θεωρείται πάντα ότι το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που αποφασίζει η Γενική Συνέλευση να διανείμει είναι καθαρό (ελεύθερο φόρου) και για το λόγο αυτό η διάταξη του άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994 επιβάλλει την αναγωγή του πρώτα σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό ποσού φόρου και στη συνέχεια τη φορολόγησή του προκύπτοντος συνολικού ποσού, σύμφωνα και με τα διευκρινιζόμενα με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1238/1994 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Φόρος άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994		24.468,49
2				Φόρος άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994		122.508,63
3				Φόρος άρθρου 106 παρ. 4 ν. 2238/1994		665.232,59

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	11.122,04 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	13.346,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.468,49 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	55.685,74 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	66.822,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	122.508,63 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	302.378,45 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	362.854,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	665.232,59 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).