



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Καλλιθέα,

11-10-2016

Αριθμός απόφασης: 3408

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου /13-05-2016 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «», που εδρεύει στα Τρίκαλα, οδός αρ., με Α.Φ.Μ.:, Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

κατά:

- Της με αριθ. /13.04.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Τρικάλων φορολογικού έτους 1/1/2014 - 31/12/2014, της μετατραπείσας και συγχωνευθείσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «» με Α.Φ.Μ.: που έδρευε στα Τρίκαλα, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόσθετος φόρος 44.500,01 € και πρόστιμο 13.350,00 € ήτοι ποσό συνολικού ύψους 57.850,01 €.

- Της από 08/04/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου επιτόπιου επιστροφής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Τρικάλων.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες, πράξη και έκθεση μερικού ελέγχου :

-Της με αριθ. /13.04.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Τρικάλων,

-Της από 08/04/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου επιτόπιου επιστροφής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Τρικάλων, των οποίων ζητείται η ακύρωση και ταυτόχρονα :

-Να κριθεί ότι η από 24-6-2015 δήλωση φόρου εισοδήματος της εταιρείας «.....» είναι ειλικρινής - ακριβής και το πιστωτικό ποσό προς επιστροφή είναι 64.761,10 ευρώ

-Να ανακληθεί το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης (αρθρ 58 Ν 4174/2013) ύψους 13.350 ευρώ,

-Να ολοκληρωθεί ο συμψηφισμός φόρου νομικών προσώπων που υπέβαλε η εταιρία μας από 12/ 8/2015 με αρ. πρωτ.,

-Να ακυρωθούν οι προσαυξήσεις που επιβλήθηκαν στα χρεωστικά υπόλοιπα των εταιρειών , , , , από τις αντίστοιχες Δ.Ο.Υ., μετά από την υποβολή την 12/8/2015 του σχετικού αιτήματος μας περί συμψηφισμού.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 2 Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-05-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « », η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ: ΕΛΤΑ ΣΥΣΤΗΜΕΝΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗ 13/04/2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. /13.04.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Τρικάλων φορολογικού έτους 1/1/2014 - 31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόσθετος φόρος 44.500,01 € και πρόστιμο 13.350,00 € ήτοι ποσό συνολικού ύψους 57.850,01 €, και ταυτόχρονα :

Κρίθηκε ότι η από 24-6-2015 δήλωση φόρου εισοδήματος της εταιρείας « » είναι ανειλικρινής - ανακριβής και το πιστωτικό ποσό προς επιστροφή είναι 6.911,09 ευρώ

-Επιβλήθηκε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης (αρθρ 58 Ν 4174/2013) ύψους 13.350 ευρώ,

-Δεν ολοκληρώθηκε ο συμψηφισμός φόρου νομικών προσώπων που υπέβαλε η εταιρία από 12/ 8/2015 με αρ. πρωτ. ,

- Επιβλήθηκαν προσαυξήσεις στα χρεωστικά υπόλοιπα των εταιρειών , , , από τις αντίστοιχες Δ.Ο.Υ., μετά από την υποβολή την 12/8/2015 του σχετικού αιτήματος της προσφεύγουσας περί συμψηφισμού.

Η επιβολή στην προσφεύγουσα των παραπάνω φόρου και προστίμου προέκυψε ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε από την με αριθμό /03.12.2015 σχετική εντολή μερικού ελέγχου επιτόπιου, στη φορολογία εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, η οποία εκδόθηκε για να διαπιστωθεί αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιστροφής σε αυτή φόρου εισοδήματος ποσού 64.761,10 ευρώ, ήτοι πιστωτικού υπολοίπου που προέκυψε κατά την εκκαθάριση του φόρου με την υποβολή της με αριθ. /2015 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν) του φορολογικού έτους 2014 (01/01/2014 έως 31/12/2014).

Σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου τα ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ προσδιορίστηκαν στη δεύτερη σελίδα του έντυπου Ν της υποβληθείσας δήλωσης Φ.Ε., αφού από το σύνολο κερδών (€ 213.878,22) αφαιρέθηκε το ποσό των €193.478,31 που αναγράφηκε στον κωδικό 463, ως « Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθ. 52, 53 & 54 ν.4172/2013) », με αποτέλεσμα φορολογητέων κερδών € 20.399,91.

Επί του ανωτέρω ο έλεγχος επισημαίνει τα παρακάτω:

Με τη με αριθ. /28-12-2014 ΣΥΜΒΑΣΗ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗΣ της συμβολαιογράφου Τρικάλων πραγματοποιήθηκε συγχώνευση έξι (6) συνολικά επιχειρήσεων (διαφόρων μορφών, Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και ατομικής), μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη **Α.Ε.**, οι οποίες μετατράπηκαν σε ανώνυμη εταιρεία με επωνυμία « », και με διακριτικό τίτλο "....." με Α.φ.Μ.: , (η οποία θεωρείται και ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ), με μετοχικό κεφάλαιο

2.025.000,00 ευρώ το οποίο καλύφθηκε εξ ολοκλήρου από τους ιδρυτές της συγχωνευόμενης Εταιρείας.

Η εν λόγω συγχώνευση έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του **Ν.Δ. 1297/1972**, και για κάθε μία από τις -6-επιχειρήσεις προηγήθηκε η αντίστοιχη εκτίμηση της καθαρής θέσης (των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού) εκάστης από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, με βάση την περιουσιακή κατάσταση και τον συνταχθέντα Ισολογισμό της 30^η Σεπτεμβρίου 2014.

Όσον αφορά την εκτίμηση της καθαρής θέσης της ελεγχόμενης Α.Ε., η επιτροπή του άρθρου 9 εκτίμησε τα στοιχεία του Ενεργητικού με αξία μικρότερη κατά 27.142,48 ευρώ από αυτή του Ισολογισμού της 30/09/2014, αφήνοντας όλες τις άλλες αξίες ακριβώς ίδιες με αυτές του Ισολογισμού. Συγκεκριμένα η επιτροπή, από την εφαρμογή της αποτίμησης των στοιχείων του Ισολογισμού της 30/09/2014 της Α.Ε., πιστοποίησε ότι η ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ της ελεγχόμενης Α.Ε. είναι €1.432.291,18 ενώ η καθαρή θέση της 30/09/2014 με βάση τα δεδομένα των βιβλίων είναι €1.459.433,66. Κατόπιν αυτού προκύπτει ότι δεν διαπιστώθηκε υπεραξία (διαπιστώθηκε αρνητική υπεραξία) βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους.

Όσον αφορά την κάλυψη και καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου της λήπτριας (δηλαδή της νέας Α.Ε. που δημιουργήθηκε από την εν λόγω συγχώνευση και μετατροπή), σύμφωνα με το άρθρο 40 της σύμβασης συγχώνευσης, η ελεγχόμενη Α.Ε. κάλυψε το μερίδιο συμμετοχής της στην συσταθείσα από τη συγχώνευση Α.Ε. (ήτοι το 58% του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου) με τις παρακάτω τρεις περιπτώσεις:

1. Δια της εισφοράς του εκ της καθαρής θέσης μετοχικού κεφαλαίου αυτής ποσού 768.309,14 (το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως εξής:

Μετοχικό Κεφάλαιο Καταβλημένο..... = 800.000,00

Πλέον Τακτικό Αποθεματικό..... = 60.045,09

Μείον Αρνητική Υπεραξία επιτροπής άρθρου 9 = 27.142,48

Μείον Διαφορές φορολογικού ελέγχου = 64.593,47

Υπόλοιπο = 768.309,14)

2. Δια της καταβολής μετρητών ποσού 48.778,10 ευρώ και

3. Με την κεφαλαιοποίηση κερδών εξ **193.478,31** ευρώ. Δηλαδή ποσό από τα κέρδη της χρήσης 2014, χωρίς αυτά να φορολογηθούν.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με το παραπάνω ποσό χρεώθηκε ο λογ. 42.00.00.0100 (υπόλοιπο κερδών εις νέο) της λήπτριας "....."

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος αποφαίνεται ότι το επίμαχο ποσό των €193.478,31 δεν συνιστά ούτε υπεραξία, αλλά ούτε κάποιο στοιχείο του ενεργητικού ή παθητικού της ελεγχόμενης, το οποίο να εισφέρθηκε στη νέα Α.Ε., δεδομένου ότι τα ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ (από τα οποία αφαιρέθηκε το εν λόγω ποσό, για να φορολογηθεί μόνο το υπόλοιπο), όπως αυτά προκύπτουν από τα δεδομένα των βιβλίων, και εμφανίζονται στο λογ. 88.00.00.0000, δεν αποτελούν στοιχείο του παθητικού της ελεγχόμενης, αφού ο Λογαριασμός **88** είναι αποτελεσματικός, και προέρχεται από τη λειτουργία της επιχείρησης. Για να αποτελέσουν δε στοιχείο του παθητικού (και επομένως να μπορούν να εισφερθούν στη νέα Α.Ε. με την κεφαλαιοποίηση τους), θα πρέπει να μεταφερθούν στο ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ, αφού πρώτα φορολογηθούν με τον προβλεπόμενο φόρο εισοδήματος, εκτός και εάν νόμιμα προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος. Τότε το υπόλοιπο, που απομένει μετά το φόρο, Μεταφέρεται στην καθαρή θέση της επιχείρησης, και αποτελεί πλέον περιουσιακό στοιχείο αυτής Όμως στην περίπτωση μας δεν προβλέπεται απαλλαγή των κερδών από το φόρο εισοδήματος. Πάντως εάν υπήρχε τέτοια απαλλαγή, αυτή ουδεμία σχέση έχει με τις απαλλαγές που προβλέπονται από το άρθρο 3 του ν. δ. 1297/1972, οι οποίες αναφέρονται στο στάδιο της εισφοράς των περιουσιακών στοιχείων.

Επομένως η κεφαλαιοποίηση αυτού του ποσού (χωρίς προηγουμένως να «υποστεί» τη φορολογία εισοδήματος) δεν υπάγεται στις φορολογικές διευκολύνσεις και απαλλαγές που παρέχει στις συγχωνευόμενες ή μετατρεπόμενες επιχειρήσεις το ν. δ. 1297/1972.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την έκπτωση αυτού του ποσού που διενήργησε η ελεγχόμενη από τα κέρδη της φορολογικής περιόδου **2014**, κατά την οποία έγινε και η συγχώνευση. Ο έλεγχος λοιπόν προσδιορίζει τα ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ με το ποσό των **€ 213.878,22**.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των επιβληθέντων σε βάρος της ποσών φόρου και προστίμου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Με την από/28.12.2014 σύμβαση συγχώνευσης της συμβολαιογράφου Τρικάλων η εταιρεία «.....» , συγχωνεύθηκε με τις εταιρίες – επιχειρήσεις,, και μετατράπηκε στη νέα ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «» , που εδρεύει στα Τρίκαλα. Μετά από την συγχώνευση όλα τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των συγχωνευθέντων επιχειρήσεων μεταβιβάστηκαν στη νέα επιχείρηση ως καθολικής διαδόχου έχοντας παύσει πλέον να υφίστανται.

Η συγχώνευση των παραπάνω επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη , πραγματοποιήθηκε υπό τις διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος 1297/1972 (φορολογικά κίνητρα συγχωνεύσεων επιχειρήσεων) . Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών και του Ν.Δ 1297/1972 η ανώνυμη εταιρία, με ομόφωνη απόφαση της γενικής της συνέλευσης με συμμετοχή του 100% των μετόχων, ενέκρινε το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης και ζήτησε τη σύσταση της επιτροπής του άρθρου 9 ΚΝ 2190/1920 , η οποία μετά από την εκτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της εταιρείας και του από 30/9/2014 ισολογισμού μετασχηματισμού αυτής , πιστοποίησε ότι η καθαρή θέση της εταιρείας είναι 1.432.291,18 ευρώ, τα δε καθαρά κέρδη χρήσεως από 1/1/2014 μέχρι 30/9/2014 σε 426.777,36 ευρώ, εμφανιζόμενα στον ισολογισμό μετασχηματισμού ως « Υπόλοιπο κερδών εις νέο». Τα κέρδη αυτά αποτυπώνονται επίσης στον ισολογισμό και συγκεκριμένα στα αποτελέσματα εις νέο των Ιδίων Κεφαλαίων του Παθητικού, ως Υπόλοιπο Κερδών χρήσεως εις νέο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 2 και 3 του Ν.Δ. 1297/1972** με ομόφωνη απόφαση της γενικής συνέλευσης (100% των μετόχων) , αποφασίστηκε η μη διανομή των κερδών της εταιρίας και η εισφορά - μεταβίβαση μέρους των κερδών (ήτοι του παθητικού - των περιουσιακών στοιχείων) που υπήρχαν στην εταιρία την 31/12/2014 για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της νέας εταιρείας «», όπως αυτό προκύπτει και από το άρθρο 40 του καταστατικού της (...../28.12.2014 σύμβαση συγχώνευσης).

Εφαρμοζόμενων των διατάξεων του **άρθρου 3 του Ν.Δ. 1297/1972** η εισφορά μέρους των κερδών (παθητικό – περιουσιακό στοιχείο) της συγχωνευόμενης και μετατρεπόμενης επιχείρησης **απαλλάσσεται παντός φόρου , τέλους χαρτοσήμου , ή οιοδήποτε τρίτου.**

Λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις και την καταβολή του ποσού των 193.478,31 για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της νέας εταιρείας, υποβλήθηκε την 24/6/2015 για την εταιρεία , η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του αρθρ. 45ν. 4172/2013 , όπου και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης στο ποσό των 213.878,22 ευρώ. Από τα παραπάνω κέρδη αφαιρέθηκε το ποσό των 193.478,31 ευρώ το οποίο και εισφέρθηκε στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας , αποτυπωμένης της εισφοράς αυτής στον κωδικό με αρ. 463 της δήλωσης , μη υπάρχουσας άλλης συναφούς εγγραφής για τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 , με αποτέλεσμα φορολογητέων κερδών τα 20.399,91 ευρώ.

Στην συνοδεύουσα την προσβαλλόμενη οριστική πράξη, έκθεση μερικού ελέγχου του ελεγκτή από 8/4/2016, όπως και στο με αρ. από 27/1/2016 σημείωμα διαπιστώσεων ο ελεγκτής πράγματι διαπίστωσε τη συγχώνευση των εταιριών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 , όπως αυτή πραγματοποιήθηκε με την υπ' αρ./28-12-2014 σύμβαση συγχώνευσης , διαπίστωσε την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρ. 9 Κ.Ν. 2190/1920 για καθαρή θέση της ελεγχόμενης Α.Ε. στο ύψος των 1.432.291,18 ευρώ και την κάλυψη - καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου της λήπτριας νέας εταιρείας με κεφαλαιοποίηση κερδών της ελεγχόμενης χρήσης 2014, ύψους 193.478,31 ευρώ, χωρίς αυτά να φορολογηθούν.

Σύμφωνα με όσα δέχεται ο ελεγκτής στην σελίδα 49 της έκθεσης, « κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος αποφαίνεται ότι το επίμαχο ποσό των 193.478,31 € δεν συνιστά ούτε υπεραξία , αλλά ούτε στοιχείο του ενεργητικού ή παθητικού της ελεγχόμενης, το οποίο να εισφέρθηκε στη νέα Α.Ε. , δεδομένου ότι τα καθαρά κέρδη χρήσης (από τα οποία αφαιρέθηκε το εν λόγω ποσό , για να φορολογηθεί μόνο το υπόλοιπο) , όπως αυτά προκύπτουν από τα δεδομένα των βιβλίων και εμφανίζονται στο λογαριασμό 88.00.00.0000, δεν αποτελούν στοιχείο του παθητικού της ελεγχόμενης , αφού ο λογαριασμός 88 είναι αποτελεσματικός, και προέρχεται από τη λειτουργία της επιχείρησης. Για να αποτελέσουν δε στοιχείο του παθητικού και επομένως να μπορούν να εισφερθούν στη νέα Α.Ε. , με την κεφαλαιοποίηση τους), θα πρέπει να μεταφερθούν στο υπόλοιπο κερδών είς νέο , αφού πρώτα φορολογηθούν με τον προβλεπόμενο φόρο εισοδήματος, εκτός και αν νόμιμα προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος. Τότε το υπόλοιπο, που απομένει μετά το φόρο , μεταφέρεται στην καθαρή θέση της επιχείρησης, και αποτελεί πλέον περιουσιακό στοιχείο αυτής. Όμως στην περίπτωση μας δεν προβλέπεται απαλλαγή των κερδών από το φόρο εισοδήματος . Πάντως εάν υπήρχε τέτοια απαλλαγή, αυτή ουδεμία σχέση έχει με τις απαλλαγές που προβλέπονται από το άρθρο 3 του ν.δ. 1297/1972 ,οι οποίες αναφέρονται στο στάδιο της εισφοράς περιουσιακών στοιχείων.

Επομένως η κεφαλαιοποίηση αυτού του ποσού (χωρίς προηγουμένως να «υποστεί» τη φορολογία εισοδήματος) δεν υπάγεται στις φορολογικές διευκολύνσεις και απαλλαγές που παρέχει στις συγχωνευόμενες ή μετατρεπόμενες επιχειρήσεις το Ν.Δ. 1297/1972).

Στο τέλος των συμπερασμάτων της η έκθεση ολοκληρώνει με την φράση « Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των καθαρών αποτελεσμάτων δεν προβλέπεται για την ελεγχόμενη επιχείρηση , από καμία φορολογική διάταξη. Οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 δεν έχουν καμία σχέση με αυτό το θέμα φορολόγησης. Σε καμία περίπτωση, σε καμία παράγραφο και σε κανένα άρθρο του εν' λόγω ν.δ. δεν αναφέρεται και δεν προβλέπεται απαλλαγή των καθαρών αποτελεσμάτων κερδών από τη φορολογία εισοδήματος

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του ποσού των 193.478,31 ευρώ από τα κέρδη της φορολογικής περιόδου 2014 , κατά την οποία έγινε η συγχώνευση και προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη με το ποσό των 213.878,22 ευρώ.

Με τον παραπάνω προσδιορισμό κερδών προκύπτει ποσό φόρου εισοδήματος 49.191,99 ευρώ και διαφορά φόρου σε σχέση με τη δήλωση 44.500,01 ευρώ. Πλέον της διαφοράς φόρου κρίθηκε ότι πρέπει να επιβληθεί στην εταιρεία , πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης . αρθρ. 58 Ν. 4174/2013 ποσού 13.350 ευρώ. Αποτέλεσμα του παραπάνω ελέγχου είναι το τελικό ποσό της επιστροφής φόρου για την εταιρία να ανέρχεται σε 6.911,09 ευρώ.

Λαμβάνοντας υπόψη ως ορθές τις παραδοχές και τους υπολογισμούς της παραπάνω έκθεσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 1/1/2014 – 31/12/2014 , της μετατραπείσας και συγχωνευθείσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «» , με την οποία

καθορίστηκε λανθασμένα το ποσό επιστροφής φόρου σε 6.911,09 ευρώ αντί του ορθού 64.761,10 ευρώ και επιβλήθηκε χωρίς βάση πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ύψους 13.350,00 ευρώ.

Επειδή

1. Προβάλλεται, κατ' αρχάς, με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή ως πρώτος λόγος ακύρωσης της ανωτέρω πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου ότι οι παραδοχές και εκτιμήσεις που υπάρχουν σ' αυτές είναι λανθασμένες και αντίθετες στις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972.

Προς απόρριψη αυτού λεκτέον ότι από το σύνολο των κερδών που ήταν 213.878,22 ευρώ αφαιρέθηκε το ποσό των 193.478,31 ευρώ με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη να είναι 20.399,91 ευρώ. Ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι το επίμαχο ποσό των 193.478,31 ευρώ δεν συνιστά ούτε υπεραξία, αλλά ούτε κάποιο στοιχείο του ενεργητικού ή παθητικού της ελεγχόμενης, το οποίο να εισφέρθηκε στη νέα Α.Ε., δεδομένου ότι τα ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ, από τα οποία αφαιρέθηκε το εν λόγω ποσό, για να φορολογηθεί μόνο το υπόλοιπο, όπως αυτά προκύπτουν από τα δεδομένα των βιβλίων και εμφανίζονται στο λογ. 88.00.00.0000, δεν αποτελούν στοιχείο του παθητικού της ελεγχόμενης, αφού **ο Λογαριασμός 88 είναι αποτελεσματικός, και προέρχεται από τη λειτουργία της επιχείρησης.** Για να αποτελέσουν δε στοιχείο του παθητικού και επομένως να μπορούν να εισφερθούν στη νέα Α.Ε. με την κεφαλαιοποίηση τους, θα πρέπει να μεταφερθούν στο ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ, **αφού πρώτα φορολογηθούν με τον προβλεπόμενο φόρο εισοδήματος,** εκτός και εάν νόμιμα προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος με κάποια διάταξη κάποιου νόμου, που αυτός δεν μπορεί να είναι το ν.δ. 1297/1972, **αφού αυτό το ν.δ. δεν σχετίζεται με τη φοροαπαλλαγή της φορολόγησης των κερδών.** Για το στάδιο λοιπόν αυτό **δεν προβλέπεται από καμία διάταξη απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος.**

Η ελεγχόμενη, κατά τη σύνταξη του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων της 31-12-2014, έπρεπε να αφαιρέσει από το ποσό του καθαρού αποτελέσματος (κερδών) χρήσεως (213.878,22) το φόρο που αναλογεί σε ολόκληρο το ποσό των καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσεως, και όχι μόνο το ποσό των 5.162,19 ευρώ. **Τότε το υπόλοιπο, που απομένει μετά το φόρο, μεταφέρεται στην καθαρή θέση της επιχείρησης στο Παθητικό του Ισολογισμού και αποτελεί πλέον περιουσιακό στοιχείο αυτής** και από τότε μπορεί να έχουν εφαρμογή οι ευεργετικές διατάξεις του ν.δ. 1297/1972. Η ελεγχόμενη επιχείρηση μετέφερε δηλαδή στο παθητικό της, στο «Υπόλοιπο Κερδών χρήσεως εις νέο», μεγαλύτερο ποσό από αυτό που θα απέμενε και θα έπρεπε να απομείνει. Στην περίπτωση μας, δεν προβλέπεται απαλλαγή των κερδών από το φόρο εισοδήματος. Πάντως εάν υπήρχε τέτοια απαλλαγή, αυτή ουδεμία σχέση έχει με τις απαλλαγές που προβλέπονται από το άρθρο 3 του ν.δ. 1297/1972, οι οποίες αναφέρονται στο στάδιο της εισφοράς των περιουσιακών στοιχείων.

Επομένως η κεφαλαιοποίηση αυτού του ποσού χωρίς προηγουμένως να «υποστεί» τη φορολογία εισοδήματος, **δεν υπάγεται στις φορολογικές διευκολύνσεις και απαλλαγές** που παρέχει στις συγχωνευόμενες ή μετατρεπόμενες επιχειρήσεις το ν.δ. 1297/1972, και δεν μπορεί να εκφραστεί αυτό με περισσότερο σαφή τρόπο, παρά την προσπάθεια παρερμηνείας αυτών από την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επιπροσθέτως στην σελίδα 6 της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι «*οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 3 του Ν.Δ. 1297/1972 και τα φορολογικά κίνητρα που*

δίνονται με αυτή είναι ειδικές, επιβάλλοντας εξαιρετικό δίκαιο μη εφαρμοζόμενων στην περίπτωση της συγχώνευσης και μετατροπής επιχειρήσεων σύμφωνα με αυτές, των γενικών διατάξεων για τη φορολογία εισοδήματος» με το οποίο ο έλεγχος συμφωνεί, πλην όμως οι εν λόγω διατάξεις του εν λόγω ν.δ. ουδεμία σχέση έχουν με την απαλλαγή της φορολόγησης των κερδών.

2. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ως λόγο ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων ότι ο έλεγχος λαμβάνει υπόψιν διατάξεις νόμου οι οποίες δεν συνάδουν με τη γενόμενη συγχώνευση και συγκεκριμένα τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΕ, το οποίο είναι απορριπτέο καθότι ο έλεγχος διαπιστώνει ότι **η εν λόγω συγχώνευση έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972** ενώ η ίδια η επιχείρηση στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνει στον κωδικό 463 ως «Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (αρθ. 52, 53 & 54 ν. 4172/2013)» το ποσό των 193.478,31 ευρώ με σκοπό αυτό να αφαιρεθεί από το σύνολο των κερδών. Άρα ο έλεγχος καλώς επισήμανε ότι η συγχώνευση έγινε με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 παρόλο που η ίδια επιχείρηση αναγράφει ποσό για αφαίρεση σε κωδικό που αναφέρεται στο άρθρο 54 του Ν. 4172/2013.

3. Ένας ακόμη λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα επιχείρηση για την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι ότι σύμφωνα με το Π.Δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας Δ.Ο.Υ.» η συνοδεύουσα την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έκθεση ελέγχου, πρέπει να συμμορφώνεται με τα οριζόμενα σ' αυτό και συγκεκριμένα θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί ειδική έρευνα, το οποίο είναι απορριπτέο καθότι η εντολή ελέγχου που εκδόθηκε ήταν συγκεκριμένη και περιορίστηκε μόνο στον **μερικό έλεγχο για την επιστροφή φόρου εισοδήματος** που προέκυψε από τη φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε για τη χρήση 1-1-2014 έως 31-12-2014. Η ειδική έρευνα που αναφέρεται στο εδάφιο κδ της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΠΔ 16/1989 αναφέρεται στην έκθεση τακτικού ελέγχου κάτι το οποίο δεν έχει την αρμοδιότητα η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων λόγω του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων, ούτε εκδόθηκε εντολή ελέγχου για τακτικό έλεγχο. Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι πρέπει να πραγματοποιηθεί ουσιαστικός και λεπτομερής έλεγχος. Εξάλλου, ο έλεγχος έχει πραγματοποιήσει όλες εκείνες τις επαληθεύσεις που χρειάζεται για να μπορέσει να καταλήξει με σαφήνεια στα αποτελέσματα της έκθεσης ελέγχου και στην έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

4. Ένας ακόμη ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι ότι επιβλήθηκε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ύψους 13.350,00 ευρώ χωρίς βάση, το οποίο είναι επίσης απορριπτέο διότι στην συγκεκριμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 και το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε υπολογίζεται αναλυτικά στην σελίδα 53 και 54 της από 13-4-2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Επειδή απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των καθαρών αποτελεσμάτων της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜδεν προβλέπεται από καμία φορολογική διάταξη.

Επειδή οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 δεν έχουν καμία σχέση με το θέμα φορολόγησης των αποτελεσμάτων (κερδών) και σε καμία περίπτωση, σε καμία

παράγραφο και σε κανένα άρθρο του εν λόγω ν.δ. δεν αναφέρεται και δεν προβλέπεται απαλλαγή των καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) από τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τα προαναφερθέντα και με όσα αναφέρονται επακριβώς, αναλυτικά και εμπεριστατωμένα στην έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος καλώς έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπολόγισε σωστά τα φορολογητέα κέρδη καθώς και το φόρο που προκύπτει και προχώρησε στον μερικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή τυγχάνει αόριστη, νόμω και ουσία αβάσιμη και για όλους αυτούς τους λόγους απορριπτέα.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και όλων των λόγων που προβάλλονται σε αυτή ως απαράδεκτων, νόμω και ουσία αβάσιμων.

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

Φορολογητέα Κέρδη	193.478,31
Φόρος	44.500,01
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης (άρθρου 58) ν. 4174/2013	<u>13.350,00</u>
Σύνολο ποσού για καταβολή	57.850,01

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση : 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).