



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569803
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα: 25/01/2016

Αριθμός απόφασης:134

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 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ:, με έδρα την κατά της: Σιωπηρής τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, λόγω παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης εντός ενενήντα (90) ημερών, επί της αριθ. υποβληθείσας δήλωσης επιφύλαξης της προσφεύγουσας, προς φορολόγηση του αφορολόγητου αποθεματικού (παρ. 1 και 6 αρθ. 38 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του αρθ. 105 Ν. 2238/1994) ύψους 1.835.933,11 ευρώ επί φορολογικού συντελεστή 19% ($1.835.933,11 \times 19\% = 348.827,29$ ευρώ), πλέον ποσού 8.530,66

ευρώ που αφορά προσαυξήσεις συνολικού ποσού 357.357,75 ευρώ της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 21-1-2015 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής άρνησης (τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της ανωτέρω δήλωσης με επιφύλαξη και την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού φόρου 357.357,75 € με την ανωτέρω δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Ότι νομίμως δικαιούται το άνω ποσό να συμψηφισθεί με τις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες άλλως δε με τα συνολικά αποτελέσματα της εκκαθάρισης και όχι να φορολογηθεί αυτοτελώς ως προβλέπει η μη ρητώς τροποποιηθείσα ή ανακληθείσα ΠΟΛ 1007/2014., οπότε κατά ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 72 παρ. 12 Ν. 4172/2013 και με τον συμψηφισμό του ως άνω αφορολόγητου αποθεματικού της δηλούσας εκ ποσού 1.835.933,11 ευρώ με τις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες αυτής άλλως με το συνολικό αποτέλεσμα της εκκαθάρισης.
2. Ότι με την υπ' αριθμό πρωτοκόλλου δήλωσης με επιφύλαξη Αυτοτελούς Φορολόγησης Αφορολόγητων Αποθεματικών του αρθ. 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013, αναλυτικά ειδικά, ορισμένα και αιτιολογημένα παρέθεσε τα ανωτέρω αρμοδίως και παρά το γεγονός ότι, κατά τρόπο που αποτελεί πλήρη αποδοχή της επιφυλάξεως άλλως δικαιολογεί και εξηγεί τη συγγνωστή νομική πλάνη στην οποία τελούσε και αποτελεί η έκδοση της 1141/3.7.2015 ΠΟΛ.
3. Ότι η αναδρομική φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών τυγχάνει μη νόμιμη ως αντίθετη στο Σύνταγμα που απαγορεύει την αναδρομική επιβολή φόρων σύμφωνα με την προσφάτως δημοσιευθείσα υπ' αριθμ. 4357/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις την παρ. 12 του αρθ. 72 του Ν. 4172/2013 ως ισχύει 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 κεφαλαιοποίησής 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%).

«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.

«Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

1. Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησης τους, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις και υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν σε μια διαχειριστική περίοδο προκύψει ζημία από πώληση μετοχών, το τυχόν υπόλοιπο της ζημίας, που απομένει μετά το συμψηφισμό με τα εμφανιζόμενα στο ειδικό αποθεματικό κέρδη ή ολόκληρο το ποσό της ζημίας, αν δεν υφίσταται ειδικός λογαριασμός αποθεματικού, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

6. Τα κεφαλαιακά κέρδη που αποκτούν ατομικές επιχειρήσεις και υπόχρεοι που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 και οι οποίοι τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο από συναλλαγές σε παράγωγα προϊόντα της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε., που διαπραγματεύονται στην αγορά παραγώγων του Χρηματιστηρίου Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο παραγώγων ή σε άλλη οργανωμένη αγορά, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την ίδια αιτία. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις την ΠΟΛ 1007/2-1-2014 παρ. 12 ορίζεται :

« Οι επιχειρήσεις που τελούν υπό εκκαθάριση υπόκεινται στην αυτοτελή φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών, δεδομένου ότι τα υπόψη αποθεματικά θα φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρθ. 106 Ν. 2238/1994, αυτοτελώς κατά τη λύση του νομικού προσώπου, χωρίς συνάθροιση με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού».

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ 1146/3-7-2015 ορίζεται ότι:

Με την ΠΟΛ.1007/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν και διευκρινίστηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994, επισημάνθηκε ότι οι επιχειρήσεις που τελούν υπό εκκαθάριση υπόκεινται στην αυτοτελή φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών, δεδομένου ότι με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) τα υπόψη αποθεματικά θα φορολογούνται με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 106 του ν.2238/1994, αυτοτελώς κατά τη λύση του νομικού προσώπου, χωρίς συνάθροιση με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού.

Με την ΠΟΛ. 1143/2014 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι τυχόν χρεωστικά υπόλοιπα (ποσών αποθεματικών) που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 και δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 απαιτείται και αυτά να μην εμφανίζονται για φορολογικούς σκοπούς στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, αυτά μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και σε περίπτωση φορολογικών ζημιών προστίθενται σε αυτές, κατ'αναλογία των όσων αναφέρονται πιο πάνω σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των πιστωτικών υπολοίπων μετά το συμφητισμό τους με φορολογικές ζημιές.

Με την ΠΟΛ. 1264/2014 εγκύκλιό μας και δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, διευκρινίστηκε ότι 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, συμφηφιζομένων 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 συμφηφισθούν με τις υπόψη ζημιές με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014. 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. Επίσης, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, σε αντίθεση με την αυτοτελή φορολόγηση των πιστωτικών υπολοίπων.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του ίδιου νόμου ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του ίδιου άρθρου.

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι μία εταιρεία που τέθηκε σε εκκαθάριση πριν την 01.01.2014, η οποία διαρκεί πέραν του έτους, δύναται να υποβάλει δήλωση αυτοτελούς φορολόγησης των αποθεματικών **που σχηματίσθηκαν από αφορολόγητα έσοδα** με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 οποτεδήποτε μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης, μετά από σχετική απόφαση του αρμόδιου οργάνου. Η υποβολή της δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και καταβολή του φόρου, ως το ειδικό συνημμένο έντυπο της ΠΟΛ.1007/2014 εγκυκλίου μας, γίνεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης.

Ωστόσο, σε περίπτωση που το αρμόδιο όργανο αποφασίσει τη διανομή κατά τη λήξη της εκκαθάρισης και δεδομένου ότι με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 η υποβολή της οριστικής δήλωσης εκκαθάρισης γίνεται σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι η υποβολή της δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και η απόδοση του φόρου γίνεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης λήξης της εκκαθάρισης και όχι μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση του αρμόδιου οργάνου (εκκαθαριστής).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από την ανωτέρω υποβληθείσα με επιφύλαξη δήλωση αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, τα κέρδη προέκυψαν από πώληση μετοχών εισηγμένων σε Χρηματιστήριο σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησης τους και από συναλλαγές επί παραγώγων στο Χ.Π.Α. (παρ. 1 και 6 άρθρου 38 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994), τα οποία κατά βάση είναι φορολογητέα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 6 του άρθρου 38 του ν. 2238/1994 αλλά η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την ίδια αιτία, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε συγγνωστή πλάνη, όταν υποβλήθηκε τη δήλωση αυτοτελούς φορολόγησης των αφορολόγητων αποθεματικών αποδεικνύει η έκδοση της **ΠΟΛ 1141/3-7-2015** με την οποία μπορεί μια εταιρεία στο φορολογικό έτος λήξης της εκκαθάρισης τα σχηματισθέντα αφορολόγητα αποθεματικά να συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημίες με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης, είναι απορριπτέος ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος διότι το σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό είναι κατά βάση φορολογητέο και δεν είναι **από αφορολόγητα έσοδα** όπως ορίζει η ΠΟΛ 1146/2015, η ΠΟΛ 1141/3-7-2015 που επικαλείται η προσφεύγουσα αναφέρεται σε Κοινοποίηση διατάξεων του ν.4256/14 (ΦΕΚ 92/Α΄) «Τουριστικά πλοία και άλλες διατάξεις και παροχή σχετικών διευκρινίσεων», η οποία δεν έχει σχέση με όσα ορίζει η ΠΟΛ. 1146/2015.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής..

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ
ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).