

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, με έδρα το 3ο Χλμ.-Καβάλας, .ΤΚ 66100, κατά της υπ' αριθ.....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης

αποθεματικών διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'. αρπράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) ποσού€, πλέον€ πρόσθετου φόρου, λόγω μη υποβολής δήλωσης ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού€

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει της από 13/12/2018 έκθεσης ελέγχου Αφορολόγητου Αποθεματικού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 της προσφεύγουσας, που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου, 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€ και μετά την αναγωγή τους σε μεικτά ανέρχονται στο ποσό των € για τη χρήση 1/1/2012-31/12/2012.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή άλλως την τροποποίηση της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Για την μείωση του αφορολόγητου αποθεματικού του ν. 3299/2004 που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ και το φόρο που της επεβλήθη (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 επικαλείται συμπλήρωση του

χρόνου παραγραφής και αναφέρει πιο συγκεκριμένα ότι η μείωση του αποθεματικού έγινε από αυτήν στις χρήσεις 2009 και 2010 .

Οι εγγραφές των αποσβέσεων που έγιναν και μείωσαν το αποθεματικό για τις χρήσεις 2009 και 2010 έχουν παραγραφεί γιατί αυτά δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των χρήσεων 2009 και 2010 και δεν υπάρχει δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο των Δηλώσεων αυτών η παραγραφή για τις δηλώσεις αυτές συμπληρώθηκε ως εξής: (α) για τη φορολογική δήλωση της χρήσης 2009 η παραγραφή εξέπνευσε στις 31/12/2015 και (β) για τη φορολογική δήλωση της χρήσης 2010 η παραγραφή εξέπνευσε στις 31/12/2016.

ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ, ΙΣΧΥΡΙΖΕΤΑΙ:

1) Η εγγραφή για τη μείωση των αποσβέσεων και την εμφάνιση του αποθεματικού αυτού για τη χρήση 2009 διενεργήθηκε στις 31-12-2009, συνεπώς έπρεπε να ελεγχθεί η σχετική δήλωση φόρου εισοδήματος μέχρι τις 31- 12-2015.

2) Η εγγραφή για τη μείωση των αποσβέσεων και την εμφάνιση του αποθεματικού αυτού για τη χρήση 2010 διενεργήθηκε στις 31-12-2010, συνεπώς έπρεπε να ελεγχθεί και η σχετική δήλωση φόρου εισοδήματος μέχρι τις 31- 12-2016.

3) Από την ολοκλήρωση της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης, που έγινε με την υπ' αριθ., που δημοσιεύθηκε στο με αριθμό-2010 ΦΕΚ, τεύχος Β', παρήλθε η πενταετής προθεσμία του άρθρου 8 παρ. 6 του Ν. 3299/2004 και συνεπώς δεν μπορεί σήμερα να αμφισβητηθεί η διανομή που έγινε στις χρήσεις 2009 και 2010, αφού τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών δηλώθηκαν εγκαίρως στα οικονομικά έτη 2010 και 2011 και οι δηλώσεις αυτές δεν αμφισβητήθηκαν για τη νομιμότητά τους μέχρι τις 31-12-2015 και 31-12-2016, ώστε το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ο φορολογικός έλεγχος, εμμέσως πλην σαφώς, αναφέρεται μόνο στις εγγραφές που έγιναν στις χρήσεις 2009 και 2010 και δεν αναφέρεται σε εγγραφές της χρήσης 2012, κατά την οποία δεν έγινε καμία εγγραφή.

Εξάλλου, και στις οικονομικές καταστάσεις που συνοδεύουν τις ως άνω φορολογικές δηλώσεις, που υποβλήθηκαν από αυτήν, αναφέρεται η μείωση των αποσβέσεων που έγιναν τότε.

Ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 6 ν. 3299/2004, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση: «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.. Επί του οφειλόμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72, 74, 75, 79 έως 81, 83 έως 85 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α΄) και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το Ν. 2717/ 1999 (ΦΕΚ 97 Α΄).

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 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 συναθροισμένων 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...».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις διατάξεις ν. 3299/2004 επί του οφειλόμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72, 74, 75, 79 έως 81, 83 έως 85 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α΄) και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το Ν. 2717/ 1999 (ΦΕΚ 97 Α΄).

Επειδή στο Άρθρο 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της

δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα α) έλαβε επιχορηγήσεις στο πλαίσιο του αναπτυξιακού ν. 3299/2004, τις οποίες εμφάνιζε σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού «41.10.00.00.01: 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€ **στη χρήση 2009** και κατά€ **στη χρήση 2010**.

Έτσι προέβη σε έμμεση διανομή ή έμμεση κεφαλαιοποίηση του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού (με ταυτόχρονο συμψηφισμό φορολογικών ζημιών) 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 χρήσεις 2009 και 2010**.

Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις και δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο του άρθρου 107 του Ν.2238/1994 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που έλαβε χώρα η κεφαλαιοποίηση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η μείωση του αποθεματικού έγινε από αυτήν στη χρήση 2009 και 2010 και όχι στη χρήση 2012 έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός.

Περαιτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο των χρήσεων 2009 και 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή_δεν δύναται να γίνει αποδεκτός διότι δεν έχουν υποβληθεί οι προβλεπόμενες Δηλώσεις αυτοτελούς φορολόγησης και απόδοσης του αναλογούντος φόρου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του Ν.2238/1994 το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης .

Κατόπιν των ανωτέρω.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την **αποδοχή** της από **11/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της υπ. Αριθ. πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ . ΔΡΑΜΑΣ , φορολογικής περιόδου από 1.1.2012 έως και 31.12.2012.

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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.