



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/05/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 949

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

4. Την από **24.01.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...», με Α.Φ.Μ. ..., κατά της υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008), καθώς και κατά της υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μερίσματα οικ. έτους 2009

(διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

5. Την υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, καθώς και την υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μερίσματα οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...», με Α.Φ.Μ. ..., 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 **.../27.12.2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 134.386,60€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 137.826,90€, ήτοι συνολικό ποσό 272.213,50€.

➤ Με την με αριθμό **.../27.12.2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μερίσματα οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 42.447,38€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 43.534,03€, ήτοι συνολικό ποσό 85.981,41€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27.12.2019 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. .../01.07.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε, προκειμένου να καταλογισθεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα διανεμηθέντα, κατά τον χρόνο λύσης της προσφεύγουσας εταιρίας (31/12/2008), αφορολόγητα αποθεματικά, καθώς και ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μερίσματα. Η εντολή εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αρ. .../04.07.2017 εντολής ελέγχου, η οποία είχε εκδοθεί με σκοπό την διαπίστωση της πραγματικής ημερομηνίας διακοπής της εταιρίας.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Στον ισολογισμό της 31.12.2007 αναγράφονται αποθεματικά κεφάλαια αξίας 424.473,85€, υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο 2.074,95€, υπόλοιπο κερδών εις νέο 1.666,12€ και υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων 209.130,34€.

Από το ισοζύγιο Ιανουαρίου 2008, προκύπτει ότι τα ανωτέρω αποθεματικά κεφάλαια αξίας 424.473, 85€ αναλύονται σε:

- α. Τακτικό αποθεματικό του ν. 2190/1920 ύψους 21.314,05€,
- β. Διαφορές αναπροσαρμογής/ αποθεματικά από έκδοση μετοχών ύψους 290,54€
- γ. Διαφορές αναπροσαρμογής επιτροπής του άρθ. 9 του ν. 2190/1920 ύψους 8.646,20€ και
- δ. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων ύψους 394.223,06€.

Με δεδομένο ότι στον Ισολογισμό λύσης της 31^{ης} Ιανουαρίου 2008 όλοι οι λογαριασμοί εκτός του ταμείου και του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου είναι μηδενικοί, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ανωτέρω αποθεματικά διανεμήθηκαν κατά το έτος 2008. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα νέο στοιχείο, που να ανατρέπει την ανωτέρω διαπίστωση, με αποτέλεσμα τα αποθεματικά που διανεμήθηκαν να φορολογηθούν, βάσει του άρθρου 106 Ν. 2238/94, ως εξής:

Συνολική αξία αποθεματικών	424.473,85€
<u>Μείον:</u> Τακτικό αποθεματικό	21.314,05€
Υπόλοιπο	403.159,80€
Αναγωγή σε μικτό	(403.159,80/0,75) 537.546,40€
Φορολογικός συντελεστής οικ. έτους 2009	25%
Φόρος που αναλογεί	134.386,60€

Επιπλέον, υπολογίστηκε βάσει του άρθρου 54 του Ν. 2238/94 παρακρατηθείς επί των διανεμηθέντων μερισμάτων προσδιορίστηκε ως εξής:

Ποσό που διανεμήθηκε	424.473,85€
Συντελεστής παρακράτησης μερισμάτων χρήσης 2008	10%
Αναλογών φόρος μερισμάτων	42.447,38€

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άκυρη η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στον, ο οποίος είχε παύσει να είναι νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας ήδη από το έτος 2003, όταν έληξε η πενταετής θητεία του.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου και πλημμελής αιτιολογία σε ότι αφορά την υπ' αρ. .../27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009. Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει τη μεταβατική διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το ν. 4254/2014, βάσει της οποίας ο

συμψηφισμός των φορολογικά αναγνωρίσιμων ζημιών παρελθουσών χρήσεων με τα σχηματισθέντα αποθεματικά είναι σύννομος.

3. Με δεδομένη τη νομιμότητα του ως άνω συμψηφισμού, και τη μη διανομή κερδών, δεν μπορεί να τεθεί ζήτημα επιβολής φόρου στα «διανεμηθέντα μερίσματα». Τα έγγραφα που επικαλείται η φορολογική αρχή (έγγρ. Υπ. Οικ. 1059825/2001, 1109097/2007, 1071621 ΕΞ 2012/22.5.2010) αφορούν το προΐσχύσαν του ν. 4172/2013 νομικό καθεστώς και συνεπώς και υπό την εκδοχή της δεσμευτικότητάς τους, δεν μπορούν να τύχουν ανάλογης εφαρμογής υπό το νέο νομικό καθεστώς.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.....3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/01.12.2014: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης δημοσίων εσόδων, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου: Α. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α170/26- 7-2013), ήτοι από 1-1-2014, η κοινοποίηση των πράξεων που

εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κώδικα αυτού εγγράφως ή ηλεκτρονικά.....3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.....10. Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο) και μόνον επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επίδοσης, δηλαδή επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από το κατάστημα του νομικού προσώπου ή από τυχόν άλλο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, ή από την οικία του, αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, δύναται να γίνει η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του νομικού προσώπου ή σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του τυχόν άλλου καταστήματος όπου ο νόμιμος εκπρόσωπος εργάζεται, ή σε σύζυγο, σύνοικο κ.λ.π. αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νόμιμου εκπροσώπου, με την προϋπόθεση να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία του νομίμου εκπροσώπου, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο. 11. Διευκρινίζεται ότι αν λείπουν τα πρόσωπα που απαιτούνται για τη διοίκηση του νομικού προσώπου (περίπτωση θανάτου, βαρείας ασθενείας, μακράς απουσίας, λήξης θητείας, έκπτωσης κατά πρόβλεψη του καταστατικού ή του νόμου, παραίτησης, άρνησης άσκησης καθηκόντων, κωλυσιεργίας στο έργο τους κ.λπ) ο ειρηνοδίκης διορίζει προσωρινή διοίκηση ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον (άρθρα 69 Α.Κ. και 786 Κ.Πολ.Δικ. και στην προκειμένη περίπτωση της Φορολογικής Διοίκησης. 12. Σημειώνεται ότι αν το επιδοτέο έγγραφο αφορά περισσότερα πρόσωπα (π.χ. φύλλο ελέγχου επ' ονόματι αποβιώσαντος που εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων του), επιδίδεται χωριστά στον καθέναν, εκτός αν η επίδοση γίνεται σε κοινό αντίκλητο ή κοινό δικαστικό πληρεξούσιο, οπότε αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε κοινό νόμιμο αντιπρόσωπο περισσότερων ανικάνων διαδίκων αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε περίπτωση περισσότερων νόμιμων

αντιπροσώπων, εκπροσώπων, δικαστικών πληρεξούσιων ή αντικλήτων διαδίκου, αρκεί η επίδοση προς έναν από αυτούς, ακόμη και όταν, από το νόμο, το καταστατικό ή την πράξη διορισμού τους, προβλέπεται ότι αυτοί ενεργούν από κοινού. 13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει: τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση...».

Επειδή, η παράλειψη κοινοποίησης ή οι πλημμέλειες επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης δεν καθιστούν την τελευταία άκυρη, μόνη δε συνέπεια είναι η μη εκκίνηση της προθεσμίας άσκησης προσφυγής (ΣτΕ 1875/15, 3321/15, 2325/14).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή επέδωσε ορθώς τις προσβαλλόμενες πράξεις στον ..., ο οποίος κατά τον χρόνο του ελέγχου, εμφανιζόταν στο υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS, ως ο τελευταίος νόμιμος εκπρόσωπος (πρόεδρος & διευθύνων σύμβουλος) της προσφεύγουσας εταιρίας. Ο ανωτέρω υπογράφει μάλιστα με την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας την από 21/01/2020 υπεύθυνη δήλωση που συνυποβλήθηκε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (για την ακρίβεια του περιεχομένου των υποβληθέντων εγγράφων και δικαιολογητικών), αιτούμενος η κοινοποίηση της απόφασης της υπηρεσίας μας να συντελεστεί στη διεύθυνση κατοικίας του. Περαιτέρω, ο ... είχε ενεργητική συμβολή στην υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής για λογ/σμό του νομικού προσώπου, ως εκπρόσωπός του, καθόσον δεν την υπέβαλε για λογ/σμό του (ως συνυπόχρεο πρόσωπο) κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως

εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στο άρθρο **98 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «*Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101*».

Επειδή, στο άρθρο **99§1 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «*Αντικείμενο του φόρου είναι:*
α) *Σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος. Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στα δύο προηγούμενα εδάφια, στα κέρδη που διανέμονται από την ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση.....*».

Επειδή, στο άρθρο **101§1 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «*Στο φόρο υπόκεινται:*
α) *Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.....*».

Επειδή, στο άρθρο **106§3 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι:«*3. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή συνεταιρισμών, 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.... Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση τα πιο πάνω, στο καθαρό ποσό των μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ή τα μέλη του συνεταιρισμού ή των κερδών που λαμβάνουν τα μέλη εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ενεργείται και παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση».

Επειδή, στο άρθρο **54§1 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «1. Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. Δ12Β 1071621 ΕΞ 2012/22.5.2010 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, οι ζημίες παρελθουσών χρήσεων συμψηφίζονται μόνο με τα κέρδη που θα προκύψουν σε επόμενες χρήσεις και όχι με τυχόν αποθεματικά που έχει ήδη σχηματίσει η επιχείρηση. Σε περίπτωση όμως που η επιχείρηση προβεί στο συμψηφισμό αυτό, θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα ανάληψη του αποθεματικού και στη συνέχεια εισφορά αυτού για την κάλυψη των ζημιών παρελθουσών χρήσεων. Δηλαδή, με τον τρόπο αυτό επέρχεται ονομαστικά έμμεση διανομή του αποθεματικού εφαρμοζομένων των διατάξεων του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. 1059825/10528/Β0012/22.11.2001 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών με διανομή αποθεματικών ισοδυναμεί ο συμψηφισμός ζημιών με αυτά, καθόσον θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα ανάληψη του αποθεματικού και στη συνέχεια εισφορά αυτού για απάλειψη ή μείωση των υφισταμένων ζημιών.

Επειδή, στο άρθρο **72§12 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «12. 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 δημοσίευσή 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 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 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 την **ΠΟΛ 1007/02.01.2014**: «....1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 προβλέπεται, ότι σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 των αποθεματικών που ορίζονται στην παράγραφο αυτή, αυτά φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%. Η ρύθμιση αυτή αφορά στα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), ήτοι τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί, εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις) και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου που τηρούν βιβλία με βάση το διπλογραφικό σύστημα (προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες, κλπ.)..... 6. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, στην αυτοτελή φορολόγηση 15% υπόκεινται τα ως άνω αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 και θα διανεμηθούν ή θα κεφαλαιοποιηθούν με απόφαση του αρμόδιου εταιρικού οργάνου έως το τέλος του 2013. Είναι αυτονόητο ότι σε περίπτωση που αποφασισθεί η διανομή των εν λόγω αποθεματικών από τα αρμόδια όργανα μέσα στο έτος 2013 και μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, οι οποίες ως ειδικότερες κατισχύουν των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 106 και των άρθρων 54 και 55 του ν. 2238/1994. Επομένως, όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση σε περίπτωση διανομής αποθεματικών ανωνύμων εταιρειών με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, αναφορικά με το χρόνο απόκτησης των εισοδημάτων αυτών από τους μετόχους (Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιος με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθ. ΝΣΚ 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.), δεν ισχύουν στην περίπτωση αυτή...».

Επειδή η διάταξη του άρθρου 72§12 του ν. 4172/2013 παρείχε την δυνατότητα στα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 που εμφάνιζαν αφορολόγητα αποθεματικά στους Ισολογισμούς τους κατά τον χρόνο εφαρμογής του νόμου να προβούν σε διανομή ή κεφαλαιοποίηση αυτών έως της 31/12/2013 και να φορολογηθούν με συντελεστή 15% με εξάντληση κάθε άλλης φορολογικής υποχρέωσης. Σε αντίθετη περίπτωση, ήτοι από 01/01/2014

και έπειτα τα εν λόγω αποθεματικά θα συμψηφίζονταν υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημιές της επιχείρησης της τελευταίας πενταετίας μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανέμονταν ή κεφαλαιοποιούνταν οπότε και θα υπόκειντο σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%).

Περαιτέρω, για τα φορολογικά έτη από 01/01/2017 και έπειτα, σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών (άρθρο 47§1 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 99 του Ν. 4446/2016).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα εταιρία τον Ιανουάριο του 2008 προέβη σε διανομή των αποθεματικών της κεφαλαίων συνολικού ύψους 424.473,85€ καθώς και σε συμψηφισμό μέρους αυτών με ζημιές προηγούμενων χρήσεων ύψους 209.130,34€. Κατά πάγια δε θέση της διοίκησης, ως προαναφέρθηκε, ο συμψηφισμός ζημιών προηγούμενων χρήσεων με αποθεματικά συνιστά έμμεση διανομή και ως εκ τούτου συντρέχουν και στην περίπτωση αυτή οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 54§1 & 106§3 του Ν. 2238/94.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της διανομής (Ιανουάριος του 2008), προέβη ορθώς σε αυτοτελή φορολόγηση βάσει του άρθρου 106§3 του Ν. 2238/94 των αποθεματικών της προσφεύγουσας ύψους 424.473,85€, μειωμένων κατά το ποσό των 21.314,05€, που αντιστοιχεί στο τακτικό αποθεματικό καθώς και σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 για το σύνολο αυτών.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας ότι η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει τη μεταβατική διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 και να προβεί σε συμψηφισμό των φορολογικά αναγνωρίσιμων ζημιών παρελθουσών χρήσεων με τα σχηματισθέντα αποθεματικά τυγχάνει αβάσιμος και απορρίπτεται, καθότι στην προκειμένη περίπτωση η διανομή έλαβε χώρα τον Ιανουάριο του 2008, ήτοι πριν την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης και ως εκ τούτου δεν δύναται να εφαρμοστούν διατάξεις που ίσχυσαν μεταγενέστερα και μάλιστα για συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους, δεδομένου ότι από 01/01/2017 επανήλθε το καθεστώς της αυτοτελούς φορολόγησης των αποθεματικών σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης, ανεξαρτήτως ύπαρξης φορολογικών ζημιών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .../24.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...», με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης εταιρίας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. .../27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Είδος φόρου	Ποσό
Φόρος εισοδήματος	134.986,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	137.826,90€
Σύνολο	272.213,50€

Υπ' αριθ. .../27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μερίσματα οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Είδος φόρου	Ποσό
Φόρος εισοδήματος	42.447,38€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	43.534,03€
Σύνολο	85.981,41€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.