



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26/05/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1316

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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 Α 1273/14.12.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021, έως την 31-03-2021.

4. Την από **16.09.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας: α) της υπ' αρ./24.07.2020

πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 β) της υπ' αρ./24.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009-31.12.2009, καθώς και γ) της υπ' αρ./24.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, 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 16.09.2020 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/**24.07.2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.000,00€, λόγω μη ανταπόκρισης, καθ' υποτροπή, στο με αριθμό πρωτοκόλλου/05.11.2019 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, εντός της ορισθείσας προθεσμίας από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1δ, 2δ' & 3 του Ν. 4174/2013.
- Με την με αριθμό/**24.07.2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 30.872,81€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 33.240,76€, ήτοι συνολικό ποσό **64.113,57€**.
- Με την με αριθμό/**24.07.2020** υπ' αρ./24.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 28.621,97€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 30.817,28€, ήτοι συνολικό ποσό **59.439,25€**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 24.07.2020 έκθεσης ελέγχου αφορολόγητου

αποθεματικού Ν. 3299/2004 της Δ.Ο.Υ. Δράμας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ./15.07.2019 εντολής του Προϊσταμένου της. Σημειώνεται ότι με την υπ' αρ./02.05.2019 απόφαση της υπηρεσίας μας είχε ακυρωθεί η υπ' αρ./13.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (αρθρ. 106 παρ. 4 Ν. 2238/1994), που καταλόγιζε στην προσφεύγουσα κύριο φόρο 90.719,59€, πλέον πρόσθετου φόρου 85.094,95€ στην διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012 (αντί των ορθών διαχειριστικών περιόδων 01.01-31.12.2009, 01.01-31.12.2010)..

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στις διαχειριστικές περιόδους 01.01-31.12.2009 και 01.01-31.12.2010 η προσφεύγουσα προέβη σε έμμεση διανομή του αφορολόγητου αποθεματικού επιχορήγησης, με ταυτόχρονο συμψηφισμό φορολογικών ζημιών, πριν την παρέλευση δεκαετίας από τον σχηματισμό αυτού, δίχως να υποβάλει τις προβλεπόμενες, βάσει του άρθρου 106§4 του Ν. 2238/94, δηλώσεις φορολόγησης αποθεματικού και να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επομένου μηνός από το μήνα που έλαβε χώρα η εν λόγω διανομή.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, 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 τον λογιστικό χειρισμό που είχε εφαρμοστεί, συναθροιζόμενα με τα λοιπά έσοδα της εταιρίας, γεγονός που δημιουργεί ζήτημα διπλής φορολόγησης.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 106 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, κατ' επίκληση των διατάξεων του άρθρου 99 παρ. 1 περ. α' εδάφιο β' του ν. 2238/94 και των οριζόμενων στη σχετική 1122241/2246/α0012/ΠΟΛ 1238/31.10.1994 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Αποκατάσταση των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση. Υπεβλήθησαν από την εταιρία στις 16.06.2020 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2009 και 2010 (οικ. έτη 2010-2011), με σκοπό την αποκατάσταση των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από την φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι δεν προκύπτει αυξημένη φορολογητέα ύλη, σε σχέση με αυτή των αρχικών δηλώσεων.
4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2009 και 2010 έχει παραγραφεί.
5. Μη υποχρέωση διατήρησης βιβλίων και στοιχείων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72§11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

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.....»

Επειδή, στο άρθρο **21§2 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, στο άρθρο **106§4 του Ν.2238/94**, όπως ίσχυε τις υπό κρίση περιόδους, ορίζεται ότι: «4. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης 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. Ο προκύπτον φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των 2 (δύο) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών. Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα προς κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2009 και 2010 είναι παραγεγραμμένο, εφόσον δεν έλαβε χώρα νόμιμη επίδοση των καταλογιστικών πράξεων εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής και δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία. Κατ' επέκταση, και η υπ' αριθ./24-07-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, είναι παράνομη και πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρία «.....» υπήχθη στις διατάξεις του Ν. 3299/2004 για την ενίσχυση επενδυτικού σχεδίου επέκτασης ξενοδοχειακής μονάδας, λαμβάνοντας συνολική επιχορήγηση ύψους 1.638.563,00€, που κατεβλήθη τμηματικά. Η προσφεύγουσα προέβαινε προοδευτικά στον σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010, που όμως, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, μείωνε διενεργώντας αποσβέσεις στο αποθεματικό των επιχορηγήσεων. Ως εκ τούτου, όφειλε να υποβάλει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 106 παρ. 4 του Ν. 2239/94 δηλώσεις για την απόδοση των αναλογούντων φόρων διανομής αφορολόγητων αποθεματικών εντός του οριζόμενου χρόνου, ήτοι εντός του πρώτου δεκαπενθήμερου του επόμενου μήνα από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης στις 31/12/2009 και 31/12/2010 αντίστοιχα.

Επειδή, η εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2010 & 2011 από την προσφεύγουσα εταιρία είναι έτερον ζήτημα από την υποβολή των δηλώσεων φόρου διανομής αφορολόγητων αποθεματικών, για τις οποίες υφίσταται αυτοτελής και διακριτή υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 4 του ν.2238/1994.

Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό των υπό κρίση μη αποδοθέντων φόρων διανομής αφορολόγητων αποθεματικών υπόκειται σε δεκαπενταετή παραγραφή, που δεν είχε συμπληρωθεί κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 24.07.2020.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρία δεν είχε υποβάλει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 106 παρ. 4 του Ν. 2238/94 δηλώσεις απόδοσης φόρου διανομής αφορολόγητων αποθεματικών για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 όφειλε, βάσει των άρθρων 21 του Π.Δ. 186/92 και 13 του Ν. 4174/2013, να διατηρήσει τα βιβλία και στοιχεία της για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και εσφαλμένης επιβολής του προστίμου για την μη προσκόμιση των ζητηθέντων αντιγράφων λογιστικών αρχείων απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στα άρθρα **1 & 8 του Ν. 3299/2004** ορίζονται τα ακόλουθα: **«Άρθρο 1:** Με σκοπό την ενδυνάμωση της ισόρροπης ανάπτυξης, την αύξηση της απασχόλησης, τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας, την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας, την προώθηση της τεχνολογικής αλλαγής και της καινοτομίας, την προστασία του περιβάλλοντος, την εξοικονόμηση ενέργειας και την επίτευξη της περιφερειακής σύγκλισης παρέχονται σε επενδυτικά σχέδια τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων: 1. Στα υπαγόμενα στις διατάξεις του παρόντος νόμου επενδυτικά σχέδια παρέχονται τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων: (α) **Επιχορήγηση που συνίσταται στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος της ενισχυόμενης δαπάνης του επενδυτικού σχεδίου.** (β) **Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνάπτεται για την απόκτηση καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού.** (γ) **Φορολογική απαλλαγή που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης της πρώτης δεκαετίας από την πραγματοποίηση του επενδυτικού σχεδίου, με το σχηματισμό ισόποσου αφορολόγητου αποθεματικού** (δ) **Επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης από το επενδυτικό σχέδιο απασχόλησης που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο, για μια διετία, τμήματος του μισθολογικού κόστους των δημιουργούμενων, εντός της πρώτης τριετίας από την ολοκλήρωση του επενδυτικού σχεδίου, θέσεων απασχόλησης.** 2. Τα ανωτέρω είδη ενισχύσεων παρέχονται εναλλακτικά ως εξής: (α) **επιχορήγηση ή και επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης**, (β) φορολογική απαλλαγή, (γ) επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης.....**Άρθρο 8..... 6. 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 και στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α). Ο οφειλόμενος, σύμφωνα με τα πιο πάνω, φόρος εισοδήματος αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση η οποία υποβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα εντός του οποίου λήφθηκε η απόφαση για την κεφαλαιοποίηση ή διανομή. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου, καθώς και των μετόχων, εταίρων για το πιο πάνω αποθεματικό. 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, 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.».

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

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

συμφητισμό 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 συμφητισμός ζημιών με αυτά, καθόσον θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα ανάληψη του αποθεματικού και στη συνέχεια εισφορά αυτού για απάλειψη ή μείωση των υφισταμένων ζημιών.

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ.πρωτ. 34737/ΥΠΕ/4/00598/Ε/Ν.3299/6-8-2010 απόφαση της Υπουργού Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (άρθρο 7 παρ.11,12 εδάφιο β του Ν.3299/2004) πιστοποιήθηκε η ολοκλήρωση –οριστικοποίηση του κόστους και η έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης της εταιρείας «.....» που αναφέρεται στην επέκταση υφιστάμενης ξενοδοχειακής μονάδας 3* (κλασικού τύπου) κατά 34 δωματίων των 68 κλινών και τη δημιουργία αίθουσας SPA στο ΔΔ του Δήμου Δράμας του Νομού Δράμας. Από την εν λόγω απόφαση προκύπτουν μεταξύ άλλων τα εξής:

- Το συνολικό οριστικοποιούμενο ενισχυόμενο κόστος της επένδυσης ανήλθε στο ποσό των **3.277.126,00 ευρώ**.
- Η ίδια συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρίας ανήλθε στο ποσό του 1.638.563,00€ που αποτελεί ποσοστό 50% του συνολικού κόστους της ενισχυόμενης δαπάνης .
- Το ύψος της επιχορήγησης ανήλθε στο ποσό των **1.638.563,00€** που αποτελεί ποσοστό 50% του συνολικού κόστους της ενισχυόμενης δαπάνης.
- Η επένδυση ολοκληρώθηκε στις **10-3-2009**
- Εγκρίθηκε η καταβολή του υπολοίπου της επιχορήγησης ύψους 777.479,00€.

Η περίληψη της ολοκλήρωσης-οριστικοποίησης και πιστοποίησης της έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας επένδυσης της εταιρείας «..... » δημοσιεύτηκε στο με αρ. 1384/2-9-2010 Φ.Ε.Κ., Τεύχος Δεύτερο .

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 24.07.2020 έκθεση ελέγχου αφορολόγητου αποθεματικού Ν. 3299/2004 προκύπτουν τα εξής:

Στις 31.12.2010 το υπόλοιπο της καρτέλας λογαριασμού 41.10.00.0001 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ Ν.3299/2004» στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας ανερχόταν στο ποσό του 1.136.814,62€, μετά την χρέωση (διανομή) ποσού 272.158,72€, λόγω μεταφοράς ισόποσων αποσβέσεων, που αναλογούσαν στις χρήσεις 2009 -2010.

Ειδικότερα, τα υπό κρίση έτη 2009-2010 πραγματοποιήθηκαν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

Ημερομηνία	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
1/1/2009		Εκ μεταφοράς		287.060,84	287.060,84
3/7/2009	Τιμ 12	Τιμ. Επιδοτήσεων		344.433,50	631.494,34
31/12/2009	Πάγια	Μείωση 50% ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	136.204,35		495.289,99
16/9/2010	Τιμ 17	Τιμ. Επιδοτήσεων		777.479,00	1.272.768,99
31/12/2010	Αποσβέσεις	Μείωση 50% ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	135.954,37		1.136.814,62
	ΣΥΝΟΛΟ		272.158,72		

Περαιτέρω και στον Ισολογισμό της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010 της εταιρείας στον λογαριασμό του παθητικού (ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ) «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων πάγιου ενεργητικού» εμφανίζεται μειωμένο το ποσό των επιχορηγήσεων, λόγω συμψηφισμού με το ποσό των αποσβέσεων, που διενεργήθηκαν κατά τις χρήσεις 2009 και 2010. .

Επειδή όπως έχει ήδη αναφερθεί το εν λόγω σχηματισθέν, βάσει του Ν.3299/2004 αφορολόγητο αποθεματικό, δεν μπορούσε να διανεμηθεί πριν την παρέλευση της πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης (άρθρο 8 παρ.6 του Ν.3299/2004). Δεν θα υπόκειτο σε φορολογία εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα παρέμενε αμετάβλητο και δεν θα διανεμόταν ή κεφαλαιοποιούνταν πριν την πάροδο δέκα ετών από το χρόνο του σχηματισμού του. Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρία, όπως προκύπτει από τον ανωτέρω λογιστικό χειρισμό μείωσε το σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό του Ν.3299/2004, διενεργώντας συμψηφισμό με συντελεσθείσες αποσβέσεις επιχορηγήσεων του Ν.3299/2004 αναλογούσες στις χρήσεις 2009 και 2010, βελτιώνοντας με τον τρόπο αυτό τα αποτελέσματά της (μειώνοντας εν προκειμένω την λογιστική της ζημία).

Επειδή, παρόμοιος λογιστικός χειρισμός είχε πραγματοποιηθεί και κατά τις προηγούμενες χρήσεις 2007 και 2008 (μείωση του σχηματισθέντος αποθεματικού με τις αναλογούσες στην χρήση αποσβέσεις ύψους 23.269,46 & 206.319,70€ αντίστοιχα). Για τον λόγο αυτό η εταιρία στις 07.02.2016 είχε αποδώσει με δηλώσεις του Ν.4446/2016 τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 106§4 του Ν. 2238/94

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς κρίθηκε καταρχήν από την φορολογική αρχή ότι το ύψος των αφορολόγητων αποθεματικών, που συμψήφισαν τα ζημιογόνα αποτελέσματα των διαχειριστικών περιόδων 01.01-31.12.2009 και 01.01-31.12.2010 υπόκειται σε φορολογία, βάσει του άρθρου 106§4 του Ν. 2238/94 (όπως ίσχυε τις υπό κρίση περιόδους), καθώς η πράξη αυτή εξομοιώνεται με διανομή αυτού (σύμφωνα με τα υπ' αρ. Δ12Β 1071621 ΕΞ 2012/22.5.2010 & 1059825/10528/Β0012/22.11.2001 έγγραφα της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών).

Ο αυτοτελής φόρος δε των διανεμόμενων αποθεματικών, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου, υπολογίσθηκε ως εξής:

Χρήση 2009

Αναγωγή διανεμόμενων αποθεματικών σε μικτό ποσό	$136.204,35 \times 100/75 = 181.605,80$
Αυτοτελής φόρος 25%	$181.605,80 \times 25\% = 45.401,45$
Υποβλήθηκε η με αρ. 1/6-3-2020 δήλωση απόδοσης φόρου αποθεματικών κεφαλαιοποίηση για $1.000.000 \times 8\% = 80.000\text{€}$. Οπότε αναλογικά για τα 181.605,8 αποδόθηκε ο φόρος 8% δηλαδή 14.528,46€	14.528,64
Διαφορά φόρου για καταβολή	30.872,81
Πρόσθετοι φόροι (ΑΡΘΡΟ 72)	33.240,76
Σύνολο για καταβολή	64.113,57

Χρήση 2010

Αναγωγή διανεμόμενων αποθεματικών σε μικτό ποσό	$135.954,37 \times 100/76 = 178.887,33$
Αυτοτελής φόρος 24%	$178.887,33 \times 24\% = 42.932,96$
Υποβλήθηκε η με αρ. 1/6-3-2020 δήλωση απόδοσης φόρου αποθεματικών κεφαλαιοποίηση για $1.000.000 \times 8\% = 80.000\text{€}$. Οπότε αναλογικά για τα 178.887,33 αποδόθηκε ο φόρος 8% δηλαδή 14.310,98€	14.310,99
Διαφορά φόρου για καταβολή	28.621,97
Πρόσθετοι φόροι (ΑΡΘΡΟ 72)	30.817,28
Σύνολο για καταβολή	59.439,25

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη διενεργηθείσας διανομής των υπό κρίση ποσών και συνεπώς απουσίας πραγματικού ερείσματος των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται.

Επειδή, για διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά από τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 4 του Ν. 2238/94 προβλέπεται (ειδικός) αυτοτελής τρόπος φορολόγησης, ως αναλυτικά προαναφέρθηκε.

Επειδή, ως αποτέλεσμα του λογιστικού χειρισμού της προσφεύγουσας στις χρήσεις 2009-2010, με τη διενέργεια συμψηφισμού αποσβέσεων έτους με μέρος του σχηματισθέντος αποθεματικού, υφίσταται διπλή φορολογία (με την απώλεια της δαπάνης των αποσβέσεων που συμψηφίσθηκαν χωρίς να προκύψει μείωση φόρου στην φορολογία εισοδήματος και την βεβαίωση του φόρου που συντελέσθηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις). Δεν είναι όμως δυνατόν να συμψηφισθούν φορολογικές επιβαρύνσεις που προκύπτουν από πράξεις μη συμβατές ως προς το αντικείμενο του φόρου που αφορούν.

Επειδή, η προσφεύγουσα στις 06.06.2020 κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Δράμας τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2010 και 2011 με σκοπό -όπως επισημαίνει- την αποκατάσταση των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση, δηλώνοντας ως λογιστικές διαφορές ποσά αποσβέσεων που εκπέστηκαν πλέον των νομίμων. Οι εν λόγω δηλώσεις δεν λήφθηκαν υπόψη κατά τον έλεγχο, με το αιτιολογικό ότι υποβλήθηκαν μετά τον πενταετή χρόνο παραγραφής των εν λόγω χρήσεων.

Επειδή, δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προσβάλλονται οι υπ' αρ. &/24.07.2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών διαχειριστικών περιόδων 01.01-31.12.2009 & 01.01.2010 και όχι η απόρριψη των προαναφερθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, κρίνεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αποκατάστασης των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./16.09.2020 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./24.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη ανταπόκρισης στο με αριθμό πρωτοκόλλου/05.11.2019 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας	1.000,00€

Υπ' αριθ./24.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Είδος φόρου	Ποσό
Φόρος εισοδήματος	30.872,81€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	33.240,76€
Σύνολο	64.113,57€

Υπ' αριθ./24.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010-31.12.2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας

Είδος φόρου	Ποσό
Φόρος εισοδήματος	28.621,97€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	30.817,28€
Σύνολο	59.439,25€

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.