



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604553

Καλλιθέα 14/7/2021

Αριθμός Απόφασης :2087

### **Α Π Ο Φ Α Σ Η**

#### **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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

**γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

**δ.** του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

**3.** Την από **25.2.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρείας με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ ..... που εδρεύει στο ....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά της με αριθμό ...../24-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, φορολογικού έτους 2014.

**4.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**5.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **25.2.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

### Σύντομο Ιστορικό

Μετά την υπ' αριθμ. ....../17.2.2020 εντολή μερικού, συντάχθηκε η με αριθμό ....../24.12.2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ο έλεγχος έκρινε ότι, το αποθεματικό ποσού 13.129.733,76 ευρώ, που προέρχεται από τη Χρηματοδοτική Συμβολή του Δημοσίου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2395/1996 με τον οποίο κυρώθηκε η Σύμβαση ....., είναι φορολογητέο εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 12 και 13 του Ν. 4172/2013 και, ως εκ τούτου, προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2014 φορολογητέα κέρδη ποσού 5.733.658,72 ευρώ αντί της δηλωθείσας από την προσφεύγουσα ζημία ποσού 7.396.075,04 ευρώ .

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α. Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 12 και 13 του Νόμου 4172/2013

Β. Μη νόμιμη επίκληση και εφαρμογή εν προκειμένω των διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 12 και 13 Ν. 4172/2013

Γ. Παραβίαση της από 03.01.1996, κυρωθείσης με το Ν. 2395/1996 (ΦΕΚ Α' 71/30.4.2016) και περιλαμβάνουσας ειδικές ρυθμίσεις διατάξεις της Σύμβασης .....

Δ. Οι συνέπειες της εσφαλμένης ερμηνείας - δυσμενής, απρόσμενη και αντισυμβατική μεταβολή των οικονομικών δεδομένων της σύμβασης.

Εκ μέρους της προσφεύγουσας υπεβλήθη το αριθ.πρωτ. ....../31.5.2021 Υπόμνημα και προσκομίστηκε η εγκύκλιος Ε.2101/18.5.2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με την οποία παρέχονται διευκρινήσεις ως προς την εφαρμογή του άρθρου 72 παράγραφος 12 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) στην περίπτωση που έχει σχηματισθεί ειδικό αποθεματικό χρηματοδοτικής συμβολής των ειδικότερων διατάξεων του Ν.2395/1996.

\* \* \* \* \*

**Επειδή**, με την απόφαση Ε 2101/2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με ΘΕΜΑ: «Φορολογική αντιμετώπιση του ειδικού Αποθεματικού Χρηματοδοτικής Συμβολής το οποίο έχει σχηματισθεί κατ' εφαρμογή των ειδικότερων διατάξεων του ν. 2395/1996 (Α'71)», διευκρινίστηκαν τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (Α' 167, εφεξής: ΚΦΕ) τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ΚΦΕ, 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 ΚΦΕ 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.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ΚΦΕ ορίζεται ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του ΚΦΕ καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.

2. Με τον νόμο 2395/1996 (Α' 71) κυρώθηκε η "Σύμβαση .....", που υπογράφηκε, μεταξύ αφ' ενός του Ελληνικού Δημοσίου και αφ' ετέρου της ..... και τον διακριτικό τίτλο «.....» (Ανάδοχος).

Στην παρ. 12.3 της Σύμβασης ορίζεται ότι η χρηματοδοτική συμβολή που καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο στον Ανάδοχο (.....) καθώς και η αξία και οι δαπάνες για την εκτέλεση Υπερσυμβατικών Εργασιών, δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, παρακράτηση φόρου εισοδήματος, άλλο φόρο ή σε φόρο προστιθέμενης αξίας.

Πιο συγκεκριμένα, με την παρ.12.3.1 της υπόψη Σύμβασης Παραχώρησης ορίζεται ότι η χρηματοδοτική συμβολή του Ελληνικού Δημοσίου υπόκειται κατ' έτος σε απόσβεση για την περίοδο λειτουργίας, μαζί με την απόσβεση του συνολικού κόστους της επένδυσης. Η ως άνω απόσβεση της Χρηματοδοτικής Συμβολής υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εκτός εάν μεταφέρεται σε ειδικό αποθεματικό με την ονομασία Αποθεματικό Χρηματοδοτικής Συμβολής.

Στην παρ. 12.3.2 ορίζεται ότι το Αποθεματικό Χρηματοδοτικής Συμβολής δεν θα υπερβεί το 25% (εικοσιπέντε τοις εκατό) της συνολικής Χρηματοδοτικής Συμβολής και περαιτέρω ότι αυτό θα διανέμεται στο σύνολό του εντός των πρώτων δεκαπέντε (15) ετών από της έναρξης της Περιόδου Λειτουργίας ή και συντομότερα εφ' όσον η οικονομική κατάσταση του Αναδόχου το επιτρέπει, της διανομής αυτής υποκείμενης σε φόρο εισοδήματος.

3. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το Αποθεματικό Χρηματοδοτικής Συμβολής είναι ένα ειδικό αποθεματικό του οποίου ο σχηματισμός, το μέγιστο ύψος στο οποίο μπορεί να ανέλθει, το χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να διανεμηθεί, καθώς και το ότι υπόκειται σε φόρο κατά τη διανομή του, προβλέπονται ρητά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν.2395/1996. Δεδομένου δε ότι η παρ. 12 του άρθρου 72 ΚΦΕ εφαρμόζεται αποκλειστικά για τα αποθεματικά τα οποία έχουν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994 και η παρ. 13 του ίδιου άρθρου και νόμου εξαιρεί τα αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, συνάγεται ότι το Αποθεματικό Χρηματοδοτικής Συμβολής, το οποίο σχηματίζεται δυνάμει των διατάξεων του ν.2395/1996, δεν εμπίπτει στις διατάξεις των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ΚΦΕ περί αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και δύναται να τηρηθεί ως λογαριασμός αφορολόγητου αποθεματικού για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, καθώς εμπίπτει στις

εξαιρέσεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ΚΦΕ ως αποθεματικό ειδικής διάταξης νόμου.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 9 ν.4174/2013<<ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες>>:

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

**Επειδή**, εν προκειμένω, η ως άνω εγκύκλιος επιλύει το θέμα που προσβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή.

#### **Αποφασίζουμε**

Την **αποδοχή** της από **25.2.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ ..... την ακύρωση της αριθ. .... /24-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, φορολογικού έτους 2014.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014  
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :ΜΗΔΕΝ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ