



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 04/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....» με έδρα τα, οδός με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Χανίων,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων, καθώς και την από 30/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **04/03/2021** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την ως άνω προβαλλόμενη πράξη, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Τέλος Επληθδ/τος	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1 - 30/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	2.237.227,99€	581.679,28€	290.839,64€	600,00€	873.118,92€
Σύνολα					581.679,28€	290.839,64€	600,00€	873.118,92€

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από **30/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ΔΟΥ Χανίων, που εκδόθηκε κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα με βάση την υπ' αριθ./2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013, για το φορολογικό έτος 2014.

Η προσφεύγουσα είναι επιχείρηση κοινής ωφελείας στην οποία το Δημόσιο συμμετέχει με ποσοστό 51%, ενώ διέπεται από τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας δυνάμει των διατάξεων του Ν. 4138/2013.

- Με την υπ' αριθμ./2014 Απόφαση του Υπουργού Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων (Σχ. 4) εγκρίθηκε έκτακτη επιχορήγηση προς την εταιρεία ποσού 3.778.826,00€ για την εξόφληση των ληξιπρόθεσμων οφειλών της. Το ανωτέρω ποσό καταχωρήθηκε σε πίστωση του λογαριασμού **41.90.00.0001 "Αποθεματικό προς κάλυψη ληξιπρόθεσμων οφειλών σε τρίτους"**, ενώ χρεώθηκε με το ποσό των 75.719,94€, το οποίο επεστράφη στο Ελληνικό Δημόσιο ως αδιάθετο. Κατά την 31/12/2014, ο λογαριασμός εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **3.703.106,74€**, το οποίο τελικώς έλαβε η προσφεύγουσα ως έκτακτη επιχορήγηση για την εξόφληση των ληξιπρόθεσμων οφειλών της και το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορά μη δηλωθέν έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Στην αξία της επιχορήγησης για απαλλοτρίωση γηπέδων ύψους 9.209.846,34€ που αφορά το φράγμα, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό αυτό, έπρεπε να μεταφερθεί στα έσοδα της χρήσης 2014, τουλάχιστον κατά τον προβλεπόμενο ρυθμό απόσβεσης του παγίου που αφορά (δηλ. του φράγματος με συντελεστή ποσοστό 4%), που αντιστοιχεί σε ελάχιστη αξία εσόδου **368.393,86€** και καταλόγισε το ποσό αυτό ως μη δηλωθέν έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Ο έλεγχος έκρινε ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.91.00.0000 "Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο" κατά την 31/12/2014 ύψους 39.373,01€, υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§12 του ν. 4172/2013 και καταλόγισε αυτό ως μη δηλωθέν έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ήτοι καταλόγισε συνολικά μη δηλωθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους **4.110.873,61€** (3.703.106,74€ + 368.393,86€ + 39.373,01€).

Περαιτέρω, καταλόγισε ως μη εκπιπόμενες δαπάνες το συνολικό ποσό των **160.244,11€**, που αφορά την μη αναγνώριση α) εξόδων προηγούμενων χρήσεων ποσού 108.294,12€, β) δαπανών ψυχαγωγίας ποσού 15.076,80€ και γ) μισθολογικού κόστους ποσού 36.873,19€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι:

1. Πλημμελής η φορολόγηση της ληφθείσας επιχορήγησης ποσού 3.703.106,74€ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθότι πρόκειται για εισροή κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, που δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος,
2. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης Πράξης,
3. Πλημμελής ο καταλογισμός του ποσού 368.393,86€ που αφορά μέρος επιχορήγησης για το φράγμα Αμαρίου, καθόσον δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4171/2013,
4. Πλημμελώς, καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό του λογαριασμού Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο ύψους 39.373,01€, καθόσον αυτό δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 72§12 Κ.Φ.Ε.,
5. Πλημμελώς, δεν αναγνωρίστηκε ως εκπεστέα τη δαπάνη ποσού 21.620,31 €, την οποία κατέβαλε για την εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών του Διευθύνοντος Συμβούλου,
6. Πλημμελώς, δεν αναγνωρίστηκε ως εκπεστέα η δαπάνη ποσού 108.294,12 €, που αφορά σε επιδικασθέντα έξοδα και τόκους υπερημερίας, που τιμολογήθηκαν στη χρήση 2014 στο πλαίσιο διακανονισμού των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, που χρηματοδοτήθηκαν από το Ελληνικό Δημόσιο.

Προσκομίζει δε και επικαλείται τα κατωτέρω στοιχεία:

- Αντίγραφο ν. 4138/19-3-2013 (ΦΕΚ Α' 72) «Επείγουσες ρυθμίσεις του Υπ. Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής και άλλες διατάξεις» (Σχετ. 2)
- Αντίγραφο της με αριθ. πρωτ./2014 απόφασης της Δ/σης Προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης (Σχετ. 3)
- Αντίγραφο της με αρ. ΔΟΔ/οικ.37312/7964/Φ.Επιχ./19-6-2014 απόφασης επιχορήγησης της «.....» του Τμήματος Τακτικού Προϋπολογισμού (Σχετ. 4)
- Αντίγραφο του υπ' αρ. 10260/23-3-2015 εγγράφου του τμήματος Οικ. Διοίκησης & Π/Υ του Υπ. Εσωτερικών με τίτλο «Λογιστική αποτύπωση επιχορηγήσεων για ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις των ΟΤΑ» (Σχετ. 5)
- Αντίγραφο του υπ' αρ. 2160/25-9-2014 έγγραφο του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. (Σχετ. 6)
- Αντίγραφο του υπ' αρ. οικ. 29465/19-7-2014 έγγραφο του Τμήματος Οικονομικής Δ/σης & Π/Υ με τίτλο «Ζητήματα εξόφλησης ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων ΟΤΑ Α' και Β' βαθμού, καθώς και Νομικών Προσώπων τους, προς τις εταιρείες ΕΥΔΑΠ ΑΕ και ΕΥΑΘ ΑΕ» (Σχετ. 7)
- Αντίγραφο του Πρακτικού της από 22/7/2016 Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της ΟΑΚ ΑΕ με θέμα την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας» (Σχετ. 8)
- Αντίγραφο του Πίνακα πληρωμών έκτακτης χρηματοδότησης της ΟΑΚ ΑΕ (Σχετ. 9)
- Αντίγραφο της υπ' αρ. 2/65795/ΔΠΓΚ απόφασης του Αναπληρωτή Υπ. Οικονομικών (ΦΕΚ Β 1669/5-7-2013) (Σχετ. 10)
- Αντίγραφο της Έκθεσης Πιστοποίησης της Λογιστικής Αξίας των περιουσιακών της 31/3/2013 βάσει αρ. 3 του ν. 2166/1996 (Σχετ. 11)
- Αντίγραφο του ΦΕΚ 4705/9-8-1995, (ΤΕΥΧΟΣ ΑΕ ΚΑΙ ΕΠΕ) δημοσίευσης ισολογισμού της 31/12/1994 με πίνακα εξέλιξης λογ. 41.93 (Σχετ. 12)
- Αντίγραφο της από 3/9/1993 σύμβασης μίσθωσης εργασίας μεταξύ και κ. (Σχετ. 13)
- Αντίγραφο της υπ' αρ. 1685 απόφασης καθορισμού αποζημίωσης των μελών του ΔΣ της εταιρείας (ΦΕΚ 141/21-3-2014) - Σχετ. 14

1) Ως προς την ληφθείσα επιχορήγηση ποσού 3.703.106,74€ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πλημμελώς η φορολογική αρχή θεώρησε και ως μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα την επιχορήγηση συνολικού ποσού 3.778.826€, την οποία έλαβε δυνάμει της με αριθμό/2014 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Σχετ. 3) και της υπ' αριθμ. πρωτ. /2014 Απόφασης της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (Σχετ. 4) με μορφή έκτακτης χρηματοδότησης, προκειμένου να καλύψει τις ληξιπρόθεσμες μέχρι την 31.12.2011 οφειλές της. Και αυτό, διότι η ληφθείσα επιχορήγηση **δε συγκεντρώνει καν τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος**, ώστε να φορολογηθεί ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως εσφαλμένα επάγεται η φορολογική αρχή και, αυτό διότι πέραν του προφανούς ότι **το ποσό δεν ελήφθη στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της**, δεν προέκυψε καν από πράξη επιχειρηματικής δραστηριότητάς (έστω μεμονωμένη, αλλά πάντως κερδοσκοπική, «επιχειρηματική συναλλαγή» κατά τους ορισμούς και το αληθές νόημα των οικείων διατάξεων του ΚΦΕ. Το ποσό αυτό αποδόθηκε για συγκεκριμένο σκοπό, ήτοι για την εξόφληση ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της εταιρείας και αποτελεί **εισροή κεφαλαιουχικού χαρακτήρα**, είναι ξένο με το σκοπό της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, στερείται των εννοιολογικών γνωρισμάτων του εισοδήματος και ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στην έννοια των «εσόδων» για να φορολογηθεί. Το ποσό αυτό συνιστά όλως εξαιρετική οικονομική ενίσχυση του Οργανισμού, με βάση ειδικό κανονιστικό πλαίσιο και δεν συνιστά ούτε «επιχορήγηση» υπό την έννοια της Πολ. 1059/2015, αφού δεν παρασχέθηκε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι «Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται: α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), ...»

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1044/2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «ως φορείς γενικής κυβέρνησης, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοούνται αυτοί που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ) με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1B του Ν. 2362/1995 ή της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014, κατά περίπτωση», και ότι «Εξαίρεση αποτελούν οι κεφαλαιουχικές εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.) που περιλαμβάνονται στο πιο πάνω Μητρώο, οι οποίες φορολογούνται για τα κάθε είδους εισοδήματά τους (όχι μόνο για αυτά από κεφάλαιο ή υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου) σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που εφαρμόζονται και στις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρείες. Τα αναφερόμενα πιο πάνω για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες δεν έχουν εφαρμογή για αυτές που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης και στις οποίες συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%)»

Εξάλλου με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε) ορίζεται ότι «σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,...» ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 47§2 του ίδιου κώδικα ότι «Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα», περαιτέρω δε με την ΠΟΛ. 1059/2015 διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «Στα πάσης φύσεως έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται όλα τα έσοδα που αναφέρονται στα λοιπά Κεφάλαια του Ν. 4172 /2013 (Κεφάλαια Ε' και ΣΤ), καθώς επίσης και οι κάθε είδους συνδρομές, επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πιο πάνω προσώπων, κλπ. Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί

για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού)».

Επειδή με το υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Β 1135825ΕΞ2020/24-11-2020 έγγραφό της, η Διεύθυνση εφαρμογής άμεσης φορολογίας, απάντησε σε αίτημα του ελέγχου ότι:

«Από τα στοιχεία του σχετικού εγγράφου σας προκύπτει ότι στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της εταιρείας με την επωνυμία ".....", που αποτελεί Φορέα Γενικής Κυβέρνησης στον οποίο μετέχει το με ποσοστό 51%, η με ποσοστό 22%, η με ποσοστό 22% και οι με ποσοστό 5%, διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω Οργανισμός έλαβε επιχορήγηση ύψους 3.778.826,00 ευρώ. Το ως άνω ποσό χορηγήθηκε ως έκτακτη οικονομική ενίσχυση για την κάλυψη ληξιπρόθεσμων οφειλών έτους 2011 (σχετ. η υπ' αριθμ...../2014 Απόφαση του Υπ. Οικονομικών) του υπόψη νομικού προσώπου.

Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι το εν λόγω νομικό πρόσωπο δεν περιλαμβάνεται στα απαλλασσόμενα της φορολογίας νομικά πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 46 του Κ.Φ.Ε., συνάγεται ότι το ποσό της ληφθείσας επιχορήγησης προσαυξάνει τα έσοδά του από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογικού έτους 2014 και επομένως, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων έχουν διευκρινισθεί με την ΠΟΛ. 1059/2015 εγκύκλιό μας»

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν περιλαμβάνεται στα απαλλασσόμενα του φόρου νομικά πρόσωπα, το ποσό των επιχορηγήσεων που έλαβε, φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τις γενικές διατάξεις.

2) Ως προς το ποσό του Αποθεματικού από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο ύψους 39.373,01€.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πλημμελώς της καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 39.373,01€, που αφορά σε αποθεματικό από ειδικώς φορολογηθέντα έσοδα, τα οποία δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του άρθρου 72§12 Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, το ποσό αυτό έχει μεταφερθεί από τον πρώην σύμφωνα με τα οριζόμενα στην από 22.5.2013 Έκθεση Πιστοποίησης του Ν. 2166/1993 του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (Σχετ. 11). Αντίστοιχα έχουν κινηθεί οι λογαριασμοί των παρακρατούμενων φόρων (υπολογαριασμοί λ. 33.13).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72§12 του ν. 4172/2013 (Α' 167) 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 ζημιές 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»

Περαιτέρω, με την παρ. 4 της ΠΟΛ. 1007/2014, διευκρινίστηκε ότι «Οι εν λόγω διατάξεις, πέραν των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 2 της παρούσας, **δεν καταλαμβάνουν αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο** (τόκοι καταθέσεων, υπεραξία από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων, κλπ.), καθώς και αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπροσαρμογή παγίων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2065/1992, φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 71 του Ν.3842/2010, άρθρο 15 του Ν.4015/2011 περί Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων, ανάπτυξη επιχειρησιακών πάρκων κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 62 του Ν.3982/2011 κλπ) ...»

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 29) προκύπτει ότι «... από την αναζήτηση στο Εθνικό Τυπογραφείο, στο τεύχος ΑΕ- ΕΠΕ (ΑΡ. ΦΕΚ/2014) δεν προκύπτει ο ισολογισμός μετασχηματισμού της 31/03/2013 του με ΑΦΜ Στον δημοσιευμένο στο ΦΕΚ/2014 ισολογισμό της 31/12/2012 προκύπτει συγκεντρωτική εγγραφή ποσού 102.639,17€ ως αφορολόγητο αποθεματικό ειδικών διατάξεων νόμων και συνεπώς από αυτό και μόνο δεν τεκμηριώνεται η μη υποχρέωση υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 του ποσού των 39.373,01€ (σε αντιδιαστολή με το ήδη φορολογηθέν υπόλοιπο ποσό από το κονδύλι των 102.639,17€). Από την ελεγχόμενη δεν συνυποβλήθηκαν σχετικά έγγραφα όσον αφορά τον ισχυρισμό αυτό»

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται νέο στοιχείο (Σχετ. 11) και ειδικότερα την από 22.05.2013 Έκθεση Πιστοποίησης του Ν. 2166/1993 του Ορκωτού Ελεγκτή, από την οποία προκύπτει (σελ. 18 - 19) ότι το ποσό των αποθεματικών κατά την 31/03/2013 ανέρχεται σε 112.914,84€, έχει καταχωρηθεί στις σελίδες 241 και 247 του βιβλίου απογραφών και αναλύεται ως εξής:

α) Τακτικό Αποθεματικό	10.275,67€
β) Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	63.231,02€
γ) Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	39.373,01€
δ) Διαφορά από μετατροπή μετοχικού κεφαλαίου σε ευρώ	35,14€
Σύνολο	112.914,84€

και επομένως ότι το συνολικό ποσό που εμφανίζεται στον ισολογισμό της 31/12/2012 ως αφορολόγητο αποθεματικό ειδικών διατάξεων νόμων ύψους 102.639,17€ αναλύεται την 31/03/2013 (ισολογισμός μετασχηματισμού) στο ποσό των 63.231,02€ που αφορά αποθεματικό από απαλλασσόμενα έσοδα και στο ποσό των 39.373,01€ που αφορά Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο.

Κατόπιν αυτών **βασίμως προβάλλεται** ο ισχυρισμός ότι το ποσό των 39.373,01€ που αφορά αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 72§12 του ν. 4172/2013, όπως αυτό ερμηνεύτηκε από την διοίκηση με την ΠΟΛ. 1007/2014.

3) Ως προς τον ισχυρισμό του πλημμελούς καταλογισμού του ποσού 368.393,86€, καθόσον δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4171/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πλημμελώς της καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 368.393,86€, που αφορά μέρος επιχορήγησης για το φράγμα Εκτός των ζητημάτων που θέτει επί της ουσίας, προβάλλει ότι η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, καθόσον παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας του άρθρου 28 ν. 4174/2013, δεδομένου ότι, η εν λόγω διαφορά δεν περιλαμβανόταν στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και στον αντίστοιχο προσωρινό προσδιορισμό εισοδήματος που της κοινοποιήθηκε, στερώντας έτσι το δικαίωμά της να απαντήσει επ' αυτών και να προβάλλει τις απόψεις της.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης»

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης», και με τις διατάξεις του άρθρου 63§2 περ. γ' του ίδιου νόμου ότι: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 [πενταετία] παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή στην από 09/03/2021 Έκθεση Απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (ΔΟΥ Χανίων) που παραλάβαμε μαζί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναγράφονται τα εξής:

«... Ωστόσο, κατά την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων προέκυψε το δεύτερο σημαντικό ζήτημα που αφορά στην φορολογική μεταχείριση του ποσού της επιχορήγησης παγίου που δεν υπόκειται σε απόσβεση σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και ειδικότερα για την αξία των επιχορηγούμενων απαλλοτριώσεων

γης με 0% συντελεστή απόσβεσης. Στην περίπτωση του φράγματος η αξία της επιχορήγησης για απαλλοτρίωση γηπέδων ανήλθε σε 9.209.846,34€ και όπως αναλύεται τόσο στην έκθεση ελέγχου, αλλά και στο δεύτερο ερώτημα της υπηρεσίας μας με αρ. /21-12-2020, ο έλεγχος έκρινε ότι ο ενδεδειγμένος τρόπος μεταφοράς του σχηματισθέντος αποθεματικού κεφαλαίου (λογ. 41) στα έσοδα της ελεγχόμενης για την παραγραφόμενη χρήση 2014 είναι κατά το ποσό που αντιστοιχεί στον φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των φραγμάτων, ήτοι 4%, και σε ποσό που αντιστοιχεί σε 368.393,86€.

Ο έλεγχος κατά την διαπίστωση του ζητήματος αυτού, δεν είχε την χρονική ευχέρεια να αποστείλει εκ νέου στην ελεγχόμενη Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου λόγω παραγραφής της χρήσης 2014, παρέκλινε της τυπικής διαδικασίας που ορίζεται στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. χάριν εξυπηρέτησης του δημόσιου συμφέροντος (καθώς η απόρριψη για τυπικούς λόγους μόνο παρέχει την δυνατότητα επανάληψης της διαδικασίας) και α) σύνταξε γραπτό ερώτημα με αρ. /2020, το οποίο διαβιβάστηκε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας (δεν έχει ακόμη απαντηθεί) και β) διαβίβασε το ερώτημα στην ελεγχόμενη την ίδια μέρα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ώστε να λάβει γνώση.

Συνεπώς, το ποσό των 368.939,86€ προστέθηκε ως λογιστική διαφορά διακριτά και με επαρκή τεκμηρίωση, όπως επισημαίνεται και προκύπτει από τις υπ' αρ. 19-20 & 27 σελίδες της έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς, αποδέχεται τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης ως προς το μέρος που αφορά την παράλειψη της τυπικής διαδικασίας, αλλά διαφωνεί απολογημένα ως προς την ουσία του θέματος»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τις αιτιολογημένες απόψεις της ελεγκτικής Αρχής, στην προσφεύγουσα καταλογίστηκε μη δηλωθέν έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 368.393,86€ κατά το φορολογικό έτος 2014, η διαφορά δε αυτή, δεν συμπεριελήφθη στο υπ' αριθ. /2020 σημείωμα διαπιστώσεων, ούτε σε άλλο συμπληρωματικό αυτού σημείωμα, ούτε η εκδοθείσα προσωρινή πράξη του έτους αυτού περιλάμβανε την επίμαχη διαφορά φόρου εισοδήματος και ως εκ τούτου δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να στερηθεί του δικαιώματός της να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς αιτιολόγηση των ισχυρισμών της.

Επειδή η αρχή της νομιμότητας περιλαμβάνει δύο διαφορετικές έννοιες: α) Οι ενέργειες των οργάνων του Κράτους πρέπει να μην είναι αντίθετες προς τους κανόνες του Συντάγματος, του Ευρωπαϊκού δικαίου και των νομοθετικών πράξεων και β) οι ενέργειες της διοίκησης να είναι σύμφωνες ή να βρίσκονται σε αρμονία με τους κανόνες αυτούς. Η παράβαση της αρχής της νομιμότητας εκφράζεται συνήθως είτε με την έκδοση πράξεων κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων, είτε με παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, είτε με τη μη συμμόρφωση σε δικαστικές αποφάσεις ... Περαιτέρω, η προστασία του δημοσίου συμφέροντος αποτελεί τον κύριο πυρήνα της δράσης των δημοσίων υπηρεσιών αλλά και κάθε υπαλλήλου. Η δημόσια διοίκηση έχει υποχρέωση την αποκλειστική επιδίωξη του δημοσίου συμφέροντος. Η έννοια του δημοσίου συμφέροντος δεν προκαθορίζεται, ωστόσο η συγκεκριμενοποίησή της υπακούει στην αρχή της νομιμότητας. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατή η επίκληση του δημοσίου συμφέροντος για να δικαιολογηθεί οποιαδήποτε απόκλιση από την αρχή της νομιμότητας. (βλ. οδηγός ορθής διοικητικής συμπεριφοράς της Α.Α του Συνηγόρου του Πολίτη, σελ. 27, 11 έκδοση 2012)

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, η προσβαλλόμενη πράξη είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκπιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το

ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 04/03/2021 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....» με έδρα τα, οδός με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Χανίων λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.