



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1986

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18/-01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « – Ανώνυμος Βιομηχανική & Εμπορική Εταιρεία » και τον διακριτικό τίτλο « Α.Ε.Β.Ε.Ε & Α.Ε. & – », ΑΦΜ, που εδρεύει στη προέκταση , κατά των υπ' αριθ. : 1) ... /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014 και 2) ... /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. : 1) ... /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014 και 2) ... /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση καθώς και την από 06/11/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Το αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/07-05-2017 υπόμνημα επί ενδικοφανούς προσφυγής αρ. 36 του Ν 4174/2013 της προσφεύγουσας εταιρείας
8. Το αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/07-06-2019 υπόμνημα επί ενδικοφανούς προσφυγής αρ. 36 του Ν 4174/2013 της προσφεύγουσας εταιρείας
9. Την υπ' αριθμ. /10-05-2019 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « – Ανώνυμος Βιομηχανική & Εμπορική Εταιρεία », 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 τις υπ' αριθ.

1) ... /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 113.123,93 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 56.561,97€, ήτοι συνολικό ποσό 169.685,90€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου που αναγράφεται στην από 06/11/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 “Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”, καθώς και της ΠΟΛ.1124/2015, όπως συμπληρώθηκε και ισχύει με τις ΠΟΛ. 1036/2017 & 1067/2018, δυνάμει της υπ' αριθμ. /16-04-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρία ΑΒΕΕ προήλθε από συγχώνευση των ανωνύμων εταιριών ΑΒΕΕ και ΑΕ κατά τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν.2190/1920 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, με ημερομηνία έναρξης ισολογισμού μετασχηματισμού την 31/12/2007 και ημερομηνία ολοκλήρωσης την 31/12/2008.

Με την από 12/12/2014 απόφαση της Γ. Σ. των μετόχων, που καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Θεσ/νίκης την 29/12/2014 (αριθμός απόφασης έγκρισης του Περιφερειάρχη Κεντρικής Μακεδονίας /19-12-2014), τροποποιήθηκε το άρθρο 5 του καταστατικού και:

1.Αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά το ποσό των 3.578.260,67 € με κεφαλαιοποίηση: α) όλου του ειδικού αποθεματικού «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» ύψους 3.063.482,23 € και β) όλου του ειδικού αποθεματικού «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» ύψους 514.778,44 € το οποίο προέκυψε από την εφαρμογή των

διατάξεων του Ν. 2065/92, ποσού 513.226,23 € από την αναπροσαρμογή της 31/12/2012 και 1.552,21€ από παλαιότερες.

2. Ταυτόχρονα μειώθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά το ποσό των 3.678.260,67 € με επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους με ακύρωση 100.000 μετοχών ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ.

Από τα προσκομισθέντα στο έλεγχο στοιχεία διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 3.063.482,23 € που εμφανίζεται στα βιβλία της ελεγχόμενης ως ειδικό αποθεματικό «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» δεν αποτελεί υπεραξία από τη συγχώνευση του Ν.Δ. 1297/1972 αλλά μέρος της εισφερόμενης από τις συγχωνευόμενες εταιρίες καθαρής θέσης, στην οποία εμπεριέχεται η υπεραξία από τη συγχώνευση του Ν.Δ. 1297/1972.

Από το συνολικό ποσό των 3.678.260,67 € που διανεμήθηκε, το πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους κεφάλαιο προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό 3.292.342,87 €. Το υπόλοιπο ποσό του πέραν του πράγματι καταβληθέντος από τους μετόχους κεφαλαίου των 385.917,80 €, επειδή στην από 12/12/2014 απόφαση της Γ. Σ. των μετόχων δεν αναφέρεται από πού προέρχεται, ο έλεγχος το προσδιόρισε στο ποσό των 435.092,02 €, βάσει της αναλογίας των υπαγόμενων και μη σε φόρο εισοδήματος αποθεματικών από υπεραξίες των Ν. 1297/72 και 2065/92 και ανάγοντάς το σε μικτό. Επί του μικτού ποσού των 435.092,02 € καταλογίσθηκε φόρος εισοδήματος άρθρου 47 του ν.4172/2013.

2) ... /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος μερισμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 § 1^α του Ν 4172/2013, ποσού 34.064,01€, πλέον πρόστιμο άρθρου 59 ΚΦΔ ποσού 17.032,01€, ήτοι συνολικό ποσό 51.096,02€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου που αναγράφεται στην από 06/11/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου μερισμάτων (άρθρων 36 & 64 Ν 4172/2013) της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος παρακρατούμενων φόρων Εισοδήματος δυνάμει της υπ' αριθμ. /16-04-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Με την από 12-12-2014 Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων αποφασίσθηκε η αύξηση του κεφαλαίου της εταιρίας κατά το ποσό των € 3.578.260,67 και η ταυτόχρονη μείωση του κεφαλαίου κατά το ποσό των € 3.678.260,67. Από το συνολικό ποσό των € 3.678.260,67 που καταβλήθηκε στους μετόχους το ποσό των € 3.292.342,87 προέρχεται από καταβεβλημένο κεφάλαιο σε μετρητά από τους μετόχους ενώ το υπόλοιπο ποσό των € 385.917,80 από κεφαλαιοποιημένα αποθεματικά της εταιρίας των οποίων η διανομή υπάγεται σε παρακράτηση φόρου μερισμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 § 1α του Ν. 4172/2013 όπως ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1042/26-1-2015.

Επί του καθαρού διανεμηθέντος ποσού των 340.640,06 € (385.917,80*2.988.665,59/3.385.917,80) καταλογίσθηκε από τον έλεγχο, φόρος μερισμάτων άρθρου 64 Ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και με τα αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/07-05-2017 και αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/07-06-2019 υπομνήματα επί ενδικοφανούς προσφυγής αρ. 36 του Ν 4174/2013, που υπέβαλε στη Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ο έλεγχος κατά εσφαλμένη εφαρμογή των κείμενων διατάξεων αλλά και πλημμελή έρευνα του πραγματικού, ήχθη στο αυθαίρετο, πλημμελώς αιτιολογημένο, ενάντια στους κανόνες της λογικής και χρηστής διοίκησης αναπόδεικτο συμπέρασμα ότι η μείωση πραγματοποιήθηκε κατά ένα μέρος από μείωση κονδυλίων δια των οποίων παράγεται φορολογική υποχρέωση. Η κρίση αυτή του ελέγχου στηρίχθηκε αποκλειστικά στο γεγονός ότι στη σχετική γενική συνέλευση με την οποία αποφασίστηκε η σχετική μείωση, *«δεν αναφέρεται από που προέρχεται το πέραν του πράγματι καταβληθέντος από τους μετόχους κεφάλαιο ποσού 385.917,80 ευρώ»*, χωρίς ουδέποτε να εξετάσει τις σχετικές εγγραφές μείωσης κεφαλαίου της εταιρίας.

2) Δια της μη σχετικής ανάλυσης - αναφοράς στην οικεία απόφαση ΓΣ (της οποίας υφίσταται υποχρέωση) ο έλεγχος αυθαίρετα, αναπόδεικτα, χωρίς να το προβλέπει κάποια ρητή διάταξη νόμου και ενώ ήταν πρόδηλο ότι τα συνολικά κονδύλια που είχε στη διάθεσή της η εταιρία για μείωση χωρίς να παράγεται φορολογική υποχρέωση υπερκάλυπταν το συνολικό ποσό μείωσης (3.689.595,08 > 3.678.260,67 ευρώ), εφάρμοσε μία νομικά αβάσιμη, καινοφανή και αντίθετη στους κανόνες της λογικής μέθοδο με την οποία υποστήριξε και υπολόγισε αυθαίρετα ότι η σχετική μείωση - πέραν του ποσού των 3.292.342,87 ευρώ κεφαλαίου καταβεβλημένου σε μετρητά - ήτοι κατά το λοιπό ποσό των 385.917,80 ευρώ, αυτό δεν τροφοδοτήθηκε εξ' ολοκλήρου από κονδύλια τα οποία ήταν διαθέσιμα (άνω των 385.917,80 ευρώ) και δεν παρήγαγαν καμία φορολογική υποχρέωση δια της διανομής τους αλλά σύμμετρα κατ' αναλογία από τα όλα τα διαθέσιμα κονδύλια της εταιρίας, ήτοι κατά ένα μέρος από κεφάλαιο από υπεραξίες Ν. 1297/72 και υπεραξία Ν. 2065/92 έτους 2012, τα οποία υπάγονταν σε φόρο σε τυχόν μείωση κεφαλαίου.

3) Η μείωση του κεφαλαίου ποσού 3.678.260,67 ευρώ τροφοδοτήθηκε εξ' ολοκλήρου από διαθέσιμα κονδύλια μη υπαγόμενα σε φόρο εισοδήματος

4) Σύμφωνα δε με τα προαναφερόμενα από καμία διάταξη του φορολογικού και εμπορικού δικαίου δεν επιβάλλεται στην απόφαση ΓΣ ΑΕ η οποία προβαίνει σε μείωση κεφαλαίου, να γίνεται ανάλυση των λογιστικών εγγραφών βάσει των οποίων επέρχεται η μείωση του κεφαλαίου.

5) Η σχετική μείωση που η εταιρεία πραγματοποίησε ποσού 3.678.260,67 ευρώ, πράγματι τροφοδοτήθηκε εξ' ολοκλήρου: i) κατά το ποσό των 3.292.342,87 ευρώ από καταβεβλημένο κεφάλαιο σε μετρητά και ii) κατά το λοιπό ποσό των 340.640,06 ευρώ από μείωση της υπεραξίας αναπροσαρμογών Ν. 2065/1992 για τις οποίες στις 31-12-2014 είχε παρέλθει η πενταετία και οι οποίες ανέρχονταν στο συνολικό ποσό των 397.252,21 ευρώ - ήτοι υπερκάλυπταν το λοιπό

απαιτούμενο ποσό των 340.640,06 ευρώ. Τούτο δε προκύπτει και αποδεικνύεται από τη σχετική ανάλυση εγγραφών μείωσης κεφαλαίου της εταιρίας και το σχετικό πρακτικό ΔΣ πιστοποίησης μείωσης του κεφαλαίου, τα οποία προσκομίζονται με την παρούσα. Η κρίση του ελέγχου ότι το ποσό των 385.917,80 ευρώ πρέπει να προσδιορισθεί βάσει αναλογίας από όλους τους λογαριασμούς του κεφαλαίου της εταιρίας, επειδή δεν αναφέρεται στην από 12-12-2014 απόφαση της ΓΣ από που προήλθε η μείωση κεφαλαίου πέραν του καταβληθέντος σε μετρητά κεφαλαίου ποσού 3.292.342,87, είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη αλλά και αντίθετη στους κανόνες της χρηστής διοίκησης.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 7^α του Ν 2190/1920**, ορίζεται ότι

«Άρθρο 7α.

Πράξεις και στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα.

1. Πράξεις και στοιχεία ημεδαπών Ανωνύμων Εταιρειών.

Σε δημοσιότητα υποβάλλονται οι εξής πράξεις και στοιχεία:

ε. Κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας. Στην απόφαση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να αναγράφεται το νέο κεφάλαιο, ο αριθμός και το είδος των μετοχών που εκδίδονται, η ονομαστική τους αξία και γενικά οι όροι έκδοσής τους, καθώς και ο συνολικός αριθμός των μετοχών της εταιρίας.

στ. Το πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου, είτε κατά τη σύσταση της εταιρίας, είτε μετά από κάθε αύξησή του.».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 47 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι

« Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

«Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.»

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1059/18-3-2015**: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του Ν. 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 47 , 57 και 58 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167/23.07.2013), όπως ισχύουν, αναφορικά με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, την εκκαθάριση και τον φορολογικό συντελεστή των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, αντίστοιχα, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 47

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' («Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά σε αυτό το Κεφάλαιο. Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Ν. 4172/2013 .

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συνεπώς, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών. Ως τέτοια κέρδη νοούνται ιδίως:

Α. Αποθεματικά

α) τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 , όπως τα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα). Στην περίπτωση αυτή, ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με το φόρο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε. Επίσης, στα πιο πάνω αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 περιλαμβάνονται και τα αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, στους οποίους όπου γίνεται αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 106 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) ή στις «γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.» νοούνται πλέον οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 . Τέτοιες περιπτώσεις αποθεματικών είναι ενδεικτικά οι ακόλουθες:

- των παρ. 13 και 14 του άρθρου 15 του Ν. 4015/2011 περί φορολογικών κινήτρων υπέρ Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων (νυν Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων)
- του άρθρου 71 του Ν. 3842/2010 περί φορολογικών κινήτρων ευρεσιτεχνίας,
- του άρθρου 5 του Ν. 3220/2004 περί επιχειρήσεων που λειτουργούν ως Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης,
- της παρ. 9 του άρθρου 14 του Ν. 3156/2003 περί κερδών που προκύπτουν από μεταβίβαση απαιτήσεων σε εταιρεία ειδικού σκοπού,
- της παρ. 21 του άρθρου 7 του Ν. 2364/1995 περί ΕΔΑ ή ΔΕΠΑ.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, για τη φορολογική μεταχείριση των οποίων δεν γινόταν παραπομπή στις σχετικές διατάξεις του Ν. 2238/1994. Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα αποθεματικά:

- της παρ. 5 του άρθρου 1 του Ν. 2992/2002 περί σχηματισμού αφορολόγητων αποθεματικών του κόστους προσαρμογής σε ΔΛΠ κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής τους,
- του άρθρου 2 του Ν. 2367/1995 περί εταιρειών αμοιβαίων εγγυήσεων,
- της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν. 1775/1988 περί εταιρειών παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου.

Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση διανομής αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί με τις διατάξεις του Ν. 3299/2004, του Ν. 2601/1998, καθώς και με οποιοδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο, πλην του Ν. 3908/2011 όπως ισχύει, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης των πιο πάνω αποθεματικών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 ή του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990 δεν εφαρμόζονται τα αναφερόμενα ανωτέρω, αλλά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις των νόμων αυτών.

Επισημαίνεται ότι ειδικές διατάξεις που ρυθμίζουν τη φορολογική μεταχείριση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών συνεχίζουν να ισχύουν (π.χ. παρ. 6 άρθρου 8 Ν. 3299/2004).

β) τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, όπως για παράδειγμα ο ειδικός λογαριασμός της παρ. 5 του άρθρου 58 «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw».

Σημειώνεται ότι ειδικά για τα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρο 48 Ν. 4172/2013) από αφορολόγητα έσοδα τα οποία προέρχονται από τα μερίσματα που εισπράττουν τα νομικά πρόσωπα από ημεδαπές και αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρείες, δεν έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα πιο πάνω, αλλά οι ειδικότερες οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ. 1039/2015 εγκύκλιό μας.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά αποθεματικών της ενότητας Α' θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 , συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί για το φορολογικό έτος αυτό. Είναι αυτονόητο ότι αν το αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ζημιογόνο, το διανεμηθέν ή κεφαλαιοποιηθέν ποσό θα μειώσει το ζημιογόνο αυτό αποτέλεσμα.

Τέλος, όσον αφορά στα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από την υπερτίμηση από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου και δεδομένου ότι η αποζημίωση που λαμβάνεται στις περιπτώσεις αυτές κατά συνταγματική επιταγή δεν υπόκειται σε φόρο, δεν εφαρμόζονται τα παραπάνω.».

Επειδή με τις διατάξεις του **Ν.Δ. 1297 της 8/8.12.1972**. Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευση ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων.- (Α' 217), ορίζονται τα ακόλουθα:

« Άρθρον 2.

1. Η εκ της κατά το άρθρον 1 συγχωνεύσεως ή μετατροπής προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, εις φόρον εισοδήματος.

2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφον υπεραξία, διαπιστωμένη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζόμενη απαιτήτως εις ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας μέχρι του χρόνου διαλύσεως της, θεωρείται περιερχομένη εις ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνον της καθ' οιανδήποτε τρόπον διαλύσεως της, εφαρμοζομένων αναλόγως εν προκειμένω διαμεν τας ανωνύμους εταιρείας των διατάξεων της παραγράφου 2 του [άρθρου 26](#) του ν.δ. [3323/1955](#), δια δε τας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του αυτού νομοθετικού διατάγματος [3323/1955](#).

Με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 18 Ν 3296/2004, ορίζεται ότι:

"5. Οι διατάξεις των άρθρων 2,3,5,6,9,10 και 12 του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α') εφαρμόζονται ανάλογα και επί των συγχωνεύσεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για συγχωνεύσεις επιχειρήσεων των οποίων η ολοκλήρωση θα γίνει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2008".

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.25/19.5.1973** Περί κοινοποιήσεως του υπ' αριθ. 1297/1972 Νομοθετικού Διατάγματος «περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων», ορίζονται τα ακόλουθα:

«3) ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑΙ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΑΙ

Αι δια του κοινοποιούμενου Ν. Δ/τος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί και διευκολύνσεις συνίστανται εις την:

α. Αναβολήν εκ της φορολογίας εισοδήματος της κατά την συγχώνευσιν ή μετατροπήν προκύπτουσας υπεραξίας των μετοχών ή του κεφαλαίου μέχρι του χρόνου διαλύσεως της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας.

11) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΦΟΡΩΣΑΙ ΕΙΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Δια του κοινοποιούμενου Ν. Δ/τος εις τας συγχωνευομένας ή μετατρεπομένας επιχειρήσεις, παρέχονται αι κάτωθι φορολογικαί διευκολύνσεις εις την φορολογίαν εισοδήματος:

A) Αναβολή εκ της φορολογίας της υπεραξίας.

1) Υπό των διατάξεων των [παραγράφων 1](#) και [2 του άρθρου 2](#) του κοινοποιούμενου Ν. Δ/τος προβλέπεται, ότι, εις περίπτωσιν συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, κατά τας διατάξεις του άρθρου 1 του αυτού Ν. Δ/τος, περί των αναφερόμεθα λεπτομερώς εν παραγράφω 1 του κεφαλαίου 2 της παρούσης, η προκύπτουσα υπεραξία των μετοχών ή του κεφαλαίου των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων δεν υπόκειται εις φορολογίαν εισοδήματος κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, ως θα έδει, αλλά κατά τον χρόνον της διαλύσεως των συγχωνευουσών ή των δια της μετατροπής συνιστωμένων νέων εταιρειών, εις ας θεωρείται ότι περιέρχεται η υπεραξία αυτή.

Ειδικώτερον, η διευκόλυνσις συνίσταται εις το ότι η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία των μετοχών της διαλυομένης ανωνύμου εταιρείας ή της απορροφωμένης τοιαύτης, ήτις κατά το άρθρον 26 παρ. 2 του ΝΔ 3323/1955 υπόκειται εις φόρον εισοδήματος θεωρουμένη ως διανεμόμενον μέρος, ως

και η υπεραξία του κεφαλαίου, ήτις προκύπτει εκ της εισφοράς εις την ανώνυμον εταιρείαν ή την εταιρείαν περιωρισμένης ευθύνης των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων, ήτις φορολογείται επίσης ως κέρδος εξ εμπορικών επιχειρήσεων, κατά το άρθρον 32 παρ. 2 του αυτού ως άνω Ν. Δ/τος, δεν θα υπόκειται εις φόρον εισοδήματος κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, αλλά κατά τον χρόνον της καθ' οιονδήποτε τρόπον διαλύσεως αυτών. Ούτω κατά την διάλυσιν της εταιρείας, εάν μεν πρόκειται περί ανωνύμου εταιρείας, η υπεραξία θα φορολογηθή επ' ονόματι των τότε κομιστών των τίτλων αύτης κατά τα εν άρθρω 26 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/1955 οριζόμενα, εάν δε πρόκειται περί εταιρείας περιωρισμένης ευθύνης η υπεραξία προσαυξάνει τα κέρδη αύτης βάσει της παραγρ. 2 του άρθρου 32 του Ν.Δ. 3323/1955 και φορολογείται επ' ονόματι των εταίρων αυτής κατά τα ισχύοντα εν τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Δια να καταστή εφικτή η φορολόγησις της υπεραξίας κατά τον χρόνον της διαλύσεως της εταιρείας, θεσπίζεται, δια της διατάξεως της παρ. 2 του άρθρου 2 του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος, η υποχρέωσις εμφανίσεως ταύτης υπό της εταιρείας εις ειδικούς λογαριασμούς, οίτινες θα παραμείνουν αμετάβλητοι εις τα βιβλία αύτης καθ' όλην την διάρκειαν λειτουργίας της εταιρείας.».

Επειδή με την **παρ. 10 του άρθρου 54 του Ν 4172/2013**, ορίζεται ότι:

«10. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.».

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του **άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1542/2016** : «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα

διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 06/11/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την από 12/12/2014 απόφαση της Γ. Σ. των μετόχων (αρ. πρακτικού) και του με αρ. /2014 πρακτικού ΔΣ, που καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Θεσ/νίκης την 29/12/2014 (αριθμός απόφασης έγκρισης του Περιφερειάρχη Κεντρικής Μακεδονίας /19-12-2014), τροποποιήθηκε το άρθρο 5 του καταστατικού και:

1.Αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά το ποσό των 3.578.260,67 € με κεφαλαιοποίηση

α) όλου του ειδικού αποθεματικού «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» ύψους 3.063.482,23 € και

β) όλου του ειδικού αποθεματικού «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» ύψους 514.778,44 € το οποίο προέκυψε από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2065/92, ποσού 513.226,23 € από την αναπροσαρμογή της 31/12/2012 και 1.552,21 € από παλαιότερες αναπροσαρμογές.

2.Ταυτόχρονα μειώθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά το ποσό των 3.678.260,67 € με επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους με ακύρωση 100.000 μετοχών ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ.

Επειδή στη με αρ. /2014 απόφαση του ΔΣ αναφέρεται ότι «*το ποσό των 3.678.260,67 € με το οποίο μειώθηκε το κεφάλαιο προέρχεται από καταβολές μετρητών στο παρελθόν από αυξήσεις των μετοχικών κεφαλαίων των συγχωνευθεισών παλαιών ΑΕ " ΑΕ" και " ΑΒΕΕ".*»

Επειδή στην από 06/11/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., , αναγράφονται τα ακόλουθα:

«Με την από 12/12/2014 απόφαση της Γ. Σ. των μετόχων αποφασίσθηκε η ταυτόχρονη μείωση του κεφαλαίου κατά το ποσό των 3.678.260,67 € το οποίο σύμφωνα πάντα με την απόφαση της Γ. Σ., έχει προέλθει από καταβολές μετρητών στο παρελθόν από αυξήσεις των μετοχικών κεφαλαίων των συγχωνευόμενων εταιριών ΑΒΕΕ και ΑΕ.

Από το συνολικό ποσό των 3.678.260,67 € που διανεμήθηκε το πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους κεφάλαιο ανέρχεται σε 3.292.342,87 €. Το υπόλοιπο ποσό των 385.917,80 € προέρχεται:

α) από υπεραξίες από συγχώνευση Ν.1297/72 που υπάγονται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013, όπως ερμηνεύτηκε με τις ΠΟΛ. 1059/2015 & 1143/2014, ποσού 2.475.439,36 €

β) από υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/92 έτους 2012 που υπάγεται σε φόρο εισοδήματος λόγω μείωσης του κεφαλαίου πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. του άρθρου 26 του Ν. 2065/92, ποσού 513.226,23 € για την οποία καταβλήθηκε φόρος 41.058,10 € και

γ) από υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/92 παλαιών ετών που δεν υπάγεται σε φόρο εισοδήματος, ποσού 397.252,21 €.

Επειδή στην από 12/12/2014 απόφαση της Γ. Σ. των μετόχων δεν αναφέρεται από πού προέρχεται το πέραν του πράγματι καταβληθέντος από τους μετόχους κεφάλαιο ποσού 385.917,80 €, ο έλεγχος το προσδιόρισε βάσει της αναλογίας των υπαγόμενων και μη σε φόρο εισοδήματος αποθεματικών από υπεραξίες των Ν. 1297/72 και 2065/92 και υπολόγισε το φορολογητέο διανεμηθέν ποσό ως ακολούθως:

Καταβεβλημένο κεφάλαιο σε μετρητά			3.292.342,87
Υπεραξίες από συγχωνεύσεις Ν. 1297/72	2.475.439,36		
Υπεραξία Ν. 2065/92 έτους 2012	513.226,23		
Υπαγόμενα σε φόρο εισοδήματος σε τυχόν μείωση κεφαλαίου		2.988.665,59	
Υπεραξία Ν. 2065/92 μη υπαγόμενη σε φόρο εισοδήματος		397.252,21	
Κεφάλαιο από υπεραξίες Ν. 1297/72 & Ν. 2065/92			3.385.917,80
Συνολικό κεφάλαιο			6.678.260,67
Διανεμηθέν ποσό	3.678.260,67		
Πράγματι καταβεβλημένο κεφάλαιο	3.292.342,87		
Υπόλοιπο	385.917,80		
Διανεμηθέν από υπαγόμενα σε φόρο εισοδήματος (385.917,80*2.988.665,59/3.385.917,80)		340.640,06	
Διανεμηθέν από Υπεραξία Ν. 1297/72 (340.640,06*2.475.439,36/2.988.665,59)	282.143,92		
Πλέον αναλογών φόρος 26%	99.131,65		
Σύνολο διανεμηθέντος από υπεραξία Ν. 1297/72		381.275,56	
Διανεμηθέν από Υπεραξία Ν. 2065/92 (340.640,06*513.226,23/2.988.665,59)	58.496,14		
Μείον καταβληθείς φόρος (41.058,10*58.496,14/513.226,23)	4.679,69		

Υπόλοιπο διανεμηθέντος από υπεραξία Ν. 2065/92		53.816,45	
Φορολογητέο διανεμηθέν ποσό			435.092,02

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η σχετική μείωση που η εταιρεία πραγματοποίησε ποσού 3.678.260,67 ευρώ, τροφοδοτήθηκε εξ' ολοκλήρου: ι) κατά το ποσό των 3.292.342,87 ευρώ από καταβεβλημένο κεφάλαιο σε μετρητά και ιι) κατά το λοιπό ποσό των 340.640,06 ευρώ από μείωση της υπεραξίας αναπροσαρμογών Ν. 2065/1992 για τις οποίες στις 31-12-2014 είχε παρέλθει η πενταετία και οι οποίες ανέρχονταν στο συνολικό ποσό των 397.252,21 ευρώ - ήτοι υπερκάλυπταν το λοιπό απαιτούμενο ποσό των 340.640,06 ευρώ. Τούτο δε προκύπτει και αποδεικνύεται από τη σχετική ανάλυση εγγραφών μείωσης κεφαλαίου της εταιρίας και από το με αριθμ. αρ./18-12-2014 Πρακτικό Δ.Σ. με θέμα την πιστοποίηση αύξησης και μείωσης κεφαλαίου. Ωστόσο το εν λόγω πρακτικό δεν υποβλήθηκε στο ΓΕΜΗ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7^α και 11 του Ν. 2190/1920, όπως ισχύει.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εν συνεχεία υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/07-05-2017 υπόμνημα επί ενδικοφανούς προσφυγής με συνημμένα ισοζύγια λογαριασμών τάξεως 04-11 και 08-11, κεφαλαιοποίησης αποθεματικών εταιρικών χρήσεων 2014, 2015 και 2016 και σχετικές εγγραφές μείωσης κεφαλαίου. Επίσης υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/07-06-2019 υπόμνημα με συνημμένα α) αντίγραφο της με αρ. /31-12-2008 σύστασης της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία προήλθε από την συγχώνευση των ανωνύμων εταιρειών με την επωνυμία " ΑΒΕΕ" και " ΑΕ", β) αντίγραφο του καταστατικού σύστασης της εταιρείας με την επωνυμία " ΑΒΕΕ" και τις τροποποιήσεις αυτής και γ) αντίγραφο του καταστατικού σύστασης της εταιρείας με την επωνυμία " ΑΕ" και τις τροποποιήσεις αυτής.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/07-05-2019 έγγραφο υπόμνημα, που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία –αντίγραφα ισοζυγίων των λογαριασμών τάξεως και των σχετικών εγγραφών τους για τα έτη 2014 – 2016 αναφορικά με την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Εκδόθηκε η υπ' αριθ./10-05-2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής για τριάντα (30) ημέρες.

Επειδή από τις επίσημες οικονομικές καταστάσεις και συγκεκριμένα από τον ισολογισμό της 31/12/2014 διαπιστώνεται μείωση του μετοχικού κεφαλαίου από 3.100.000,00 ευρώ της 31/12/2013 σε 3.000.000,00 ευρώ και μείωση του λογαριασμού υπεραξίας από συγχώνευση ήτοι 3.063.482,23 ευρώ και των διαφορών από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων, ήτοι 514.778,44 ευρώ.

Επειδή στο δημοσιευμένο στο Γ.Ε.Μ.Η., πρακτικό υπ' αριθμ./2014 της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρείας και συγκεκριμένα στο θέμα αύξηση και ταυτόχρονη μείωση κεφαλαίου τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της, αναφέρεται ότι:

«Α. Να γίνει κεφαλαιοποίηση όλου του ειδικού αποθεματικού «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» ύψους **3.063.482,23** που προήλθε κατά την ίδρυση της εταιρείας από την συγχώνευση με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν.Δ.1297/1972 των παλαιών Α.Ε. « ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και « Α.Β.Ε.Ε.» σύμφωνα με την με αριθμ...../1974 ΝΣΚ...

Β. Να γίνει κεφαλαιοποίηση όλου του ειδικού αποθεματικού «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» ν.2065/1992 ύψους **514.778,44 ευρώ**...

Γ. Να γίνει μείωση του μετοχικού κεφαλαίου κατά **3.678.260,67 ευρώ** με επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους τονίζοντας ότι αυτή η μείωση είναι σύννομη καθότι το ως άνω ποσό των 3.678.260,67 ευρώ έχει προέλθει από καταβολές μετρητών στο παρελθόν από αυξήσεις των μετοχικών κεφαλαίων των συγχωνευθεισών παλαιών Α.Ε. « ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και « Α.Β.Ε.Ε.» και έτσι το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας να διαμορφωθεί πλέον σε τρία εκατομμύρια (3.000.000,00) κοινές ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ...

Επακολούθησε διεξοδική διαλογική συζήτηση μεταξύ όλων των μετόχων και ακολούθως η Γ.Σ. ομόφωνα και παμψηφεί ενέκρινε τις ως άνω προτάσεις του προέδρου, αποφάσισε όπως οι αυξήσεις του Μ.Κ. γίνουν άμεσα, η δε μείωση να είναι **απρόθεσμη** και εξαρτώμενη από το ύψος των διαθεσίμων και τις ταμειακές ροές της εταιρείας και τροποποίησε κα διαμόρφωσε το άρθρο 5 του καταστατικού της εταιρείας ως ακολούθως:

Άρθρο 5

Μετοχικό Κεφάλαιο

1. Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ορίσθηκε σε τρία εκατομμύρια εκατό χιλιάδες 3.100.000 ευρώ καταβλητέο ολόκληρο από τους ιδρυτές εις είδος, σύμφωνα με αυτά που ορίζει ...το άρθρο 38 του καταστατικού κατανεμόμενο σε τρία εκατομμύρια εκατό χιλιάδες (3.100.000,00) κοινές ονομαστικές μετοχές που κάθε μία είναι ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ. Το υπόλοιπο ποσό ...των (3.063.482,23) της συνολικής καθαρής περιουσίας των συγχωνευθεισών ΑΕ Α.Ε. « ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και « Α.Β.Ε.Ε.»,... που εκτιμήθηκε από την επιτροπή του άρθρου 9 στο ποσό των 6.063.482,23 ευρώ έχει αχθεί στο ειδικό αποθεματικό «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» κεφαλαιοποιηθόσμενο προσεχώς με έκδοση δωρεάν μετοχών(...../2008 πράξη της Συμβολαιογράφου της ΦΕΚ ΤΑΕ ΠΑΕ αριθμ. .../02-02-2009).

Με την από 12-12-2014 Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας αποφασίσθηκαν τα ακόλουθα :

Α. Η κεφαλαιοποίηση όλου του ειδικού αποθεματικού «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» ύψους **3.063.482,23 ευρώ**.

Β. Η κεφαλαιοποίηση όλου το ειδικού αποθεματικού «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» ν.2065/1992 ύψους **514.778,44 ευρώ**.

Γ . Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου κατά **3.678.260,67 ευρώ** με επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους με ακύρωση **100.000** μετοχών ονομαστικής αξίας εκάστης **ενός (1) ευρώ.**»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος ως προς την αύξηση και μείωση του κεφαλαίου αναφέρει:

Ως προς την αύξηση:

«1.Αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά το ποσό των 3.578.260,67 € με κεφαλαιοποίηση α) όλου του ειδικού αποθεματικού «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» ύψους 3.063.482,23 € και β) όλου του ειδικού αποθεματικού «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» ύψους 514.778,44 € το οποίο προέκυψε από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2065/92, ποσού 513.226,23 € από την αναπροσαρμογή της 31/12/2012 και 1.552,21€ από παλαιότερες.

2.Ταυτόχρονα μειώθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά το ποσό των 3.678.260,67 € με επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους με ακύρωση 100.000 μετοχών ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ.

Από τα στοιχεία που μας προσκόμισε η ελεγχόμενη όπως

1.την με αριθμ. /31-12-2008 πράξη σύστασης, στην οποία εμπεριέχεται η εκτίμηση της Επιτροπής του άρθρου 9 του Ν.2190/1920

2.Ισολογισμούς 31-12-2007 και 31-12-2008 των συγχωνευόμενων εταιριών ABEE και AE

3.Τα ΦΕΚ αύξησης των Μετοχικών Κεφαλαίων των συγχωνευόμενων εταιριών

4. Ισολογισμό 31-12-2008 σύστασης της ελεγχόμενης εταιρίας

5. την από 12/12/2014 απόφαση της Γ. Σ. των μετόχων για αύξηση και μείωση του Μετοχικού Κεφαλαίου της ελεγχόμενης εταιρίας

διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι:

Το ποσό των 3.063.482,23 € που εμφανίζεται στα βιβλία της ελεγχόμενης ως ειδικό αποθεματικό «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» **δεν αποτελεί υπεραξία** από τη συγχώνευση του Ν.Δ. 1297/1972 αλλά μέρος της εισφερόμενης από τις συγχωνευόμενες εταιρίες καθαρής θέσης, στην οποία εμπεριέχεται η υπεραξία από τη συγχώνευση του Ν.Δ. 1297/1972...

....

Ως προς την μείωση

«Από το συνολικό ποσό των 3.678.260,67 € που διανεμήθηκε το πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους κεφάλαιο ανέρχεται σε 3.292.342,87 €. Το υπόλοιπο ποσό των 385.917,80 € προέρχεται:

α) από υπεραξίες από συγχώνευση Ν.1297/72 που υπάγονται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013, όπως ερμηνεύτηκε με τις ΠΟΛ. 1059/2015 & 1143/2014, ποσού 2.475.439,36 €

β) από υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/92 έτους 2012 που υπάγεται σε φόρο εισοδήματος λόγω μείωσης του κεφαλαίου πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. του άρθρου 26 του Ν. 2065/92, ποσού 513.226,23 € για την οποία καταβλήθηκε φόρος 41.058,10 € και

γ) από υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/92 παλαιών ετών που δεν υπάγεται σε φόρο εισοδήματος, ποσού 397.252,21 €».

Επειδή ο έλεγχος κρίνει ότι μέρος από το ποσό των 385.917,80 ευρώ που διανέμεται στους μετόχους προέρχεται από την υπεραξία του ν.1297/1972 για την οποία αναφέρει ότι

υπάγεται σε φόρο εισοδήματος. Ωστόσο σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις του ν.1297/1972 η υπεραξία παρακολουθείται σε ειδικούς λογαριασμούς-λογαριασμούς τάξεως μέχρι τον χρόνο διάλυσης της εταιρείας και φορολογείται κατά τον χρόνο της διάλυσης. Εν προκειμένω ο έλεγχος υπαγάγει σε φόρο την εν λόγω υπεραξία αναφερόμενος μόνο στις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013 χωρίς να αναφέρεται εάν έχει προβεί σε έλεγχο των λογιστικών λογαριασμών τάξεως και ουσίας της δημιουργηθείσας από την συγχώνευση υπεραξίας του ν.1297/1972, που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία και των σχετικών εγγραφών που έχουν πραγματοποιηθεί σε αυτούς ώστε να διαπιστωθεί εάν οι εν λόγω λογαριασμοί τηρούνται σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις και εάν από την κίνησή τους, υφίσταται θέμα υπαγωγής της υπεραξίας σε φορολόγηση.

Επειδή επίσης ο έλεγχος δέχεται ότι από το ποσό 3.678.260,67 της συνολικής μείωσης του κεφαλαίου, το ποσό των 3.292.342,87 ευρώ αφορά καταβλημένο σε μετρητά και σε προγενέστερες περιόδους, μετοχικό κεφάλαιο. Στο με αριθμό/12-1214 πρακτικό έκτακτης Γενικής Συνέλευσης, αναφέρεται ότι η μείωση του κεφαλαίου διενεργήθηκε με ακύρωση 100.000 μετοχών ονομαστικής αξίας 1,00 ευρώ, γεγονός το οποίο απεικονίζεται και στον δημοσιευμένο ισολογισμό. Ωστόσο, δεδομένου ότι έχει προηγηθεί αύξηση του κεφαλαίου και ταυτόχρονη μείωση αυτού, η οποία μείωση δεν αφορά σε μείωση της ονομαστικής αξίας του συνόλου των μετοχών αλλά ακύρωση μέρους αυτών, δεν γίνεται απεικόνιση της αρχικής και της τελικής μετοχικής σύνθεσης του κεφαλαίου (ποσότητα και αξία εκδοθέντων και ακυρωθέντων μετοχών) και πως αυτή συσχετίζεται με το ποσό επιστροφής στους μετόχους.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αμφισβητεί την αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου κατά το μέρος που αφορά την προέλευση του ποσού μείωσης του κεφαλαίου και την φορολόγηση αυτού, επικαλούμενη συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές σε λογαριασμούς τάξεως και ουσίας. Δεδομένου ότι ως αναφέρθηκε δεν παρέχεται επαρκή αιτιολογία ως προς τα θέματα της προέλευσης της μείωσης κεφαλαίου και της φορολόγησης αυτής καθότι δεν υπάρχει συσχέτιση της αιτιολογίας με τις συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές αύξησης και μείωσης κεφαλαίου στους προβλεπόμενους από τις ειδικές διατάξεις λογαριασμούς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της **παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή η υπ' αριθ. ... /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, εκδόθηκε μεν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου που αναγράφεται στην από 06/11/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου μερισμάτων (άρθρων 36 & 64 Ν 4172/2013) της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., , ωστόσο το εν λόγω πόρισμα προέκυψε συνέπεια των αποτελεσμάτων του ελέγχου, της ίδιας ελεγκτικής αρχής, στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « – Ανώνυμος Βιομηχανική & Εμπορική Εταιρεία », ΑΦΜ , και την ακύρωση της με αριθμ. ... /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014 και της με αριθμ. ... /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014 για τυπικούς λόγους σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.