



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/9/2021

Αριθμός απόφασης: 2778

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28.9.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στη προέκταση με Α.Φ.Μ., κατά των κατά

των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ:

α. Της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κύριου φόρου ποσού 113.123,93 ευρώ πλέον προστίμου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 56.561,97 ευρώ, ήτοι σύνολο 169.685,90 ευρώ και

β. Της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα φορολογικού έτους 2014, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κύριου φόρου ποσού 34.640,01 ευρώ πλέον προστίμου 59 Κ.Φ.Δ. ποσού 17.032,01 ευρώ, ήτοι σύνολο 51.096,02 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28.9.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στη προσφεύγουσα, με την αριθ./2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. 1986/2019 απόφασης ΔΕΔ για επανάληψη διαδικασίας, διενεργήθηκε για το φορολογικό έτος 2014 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 και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Με την αριθ. 1986/2019 απόφαση της ΔΕΔ, έγινε αποδεκτή η με αριθ. πρωτ./2019 ενδικοφανής προσφυγή της εν λόγω επιχείρησης και ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους η με αριθ./2018 και/2018 οριστικές διορθωτικές πράξεις εισοδήματος και παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων φορολογικού έτους 2014, κρίνοντας ότι στην σχετική έκθεση ελέγχου δεν παρασχέθηκε επαρκής αιτιολογία ως προς τα θέματα της προέλευσης της μείωσης του κεφαλαίου και της φορολόγησης αυτής και συγκεκριμένα:

1. Δεν αναφέρεται εάν έχει γίνει έλεγχος των λογαριασμών τάξεως και ουσίας
2. Δεν υπήρχε συσχέτιση της αιτιολόγησης με τις συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές αύξησης και μείωσης του κεφαλαίου στους προβλεπόμενους από τις ειδικές διατάξεις του ν.1297/1972 λογαριασμούς
3. Δεν έγινε απεικόνιση της αρχικής και της τελικής μετοχικής σύνθεσης του κεφαλαίου και του τρόπου με τον οποίο συσχετίζεται με το ποσό μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου και επιστροφής στους μετόχους.

Ο παρών έλεγχος, έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία προκειμένου να εκδώσει τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας πράξεις εισοδήματος και παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων φορολογικού έτους 2014, απαλλαγμένα από την τυπική πλημμέλεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ.1986/2019 απόφαση της ΔΕΔ.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

«Η προσφεύγουσα εταιρία προήλθε από συγχώνευση των ανωνύμων εταιριών: και 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/2014), τροποποιήθηκε το άρθρο 5 του καταστατικού ως εξής:

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 και με ακύρωση 100.000 μετοχών ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ.

Ο έλεγχος εμμένοντας στο πόρισμα του αρχικού ελέγχου, διαπίστωσε ότι, από το συνολικό ποσό των 3.678.260,67 € που διανεμήθηκε, το πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους κεφάλαιο προσδιορίστηκε στο ποσό 3.292.342,87 €. Το υπόλοιπο ποσό του πέραν του πράγματι καταβληθέντος από τους μετόχους κεφαλαίου 385.917,80 €, επειδή στην από 12/12/2014 απόφαση της Γ. Σ. των μετόχων δεν αναφέρεται από πού προέρχεται, κρίθηκε ότι πρέπει να φορολογηθεί, 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 προσδιορισθέντος μικτού ποσού των 435.092,02 € καταλογίσθηκε φόρος εισοδήματος άρθρου 47 του ν.4172/2013.

Επιπλέον, επί του καθαρού διανεμηθέντος ποσού των 340.640,06 € καταλογίσθηκε από τον έλεγχο, φόρος μερισμάτων άρθρου 64 Ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή άρθρων 36, 47, Ν. 4172/2013 σε συνδ. με άρθρ. 2 Ν. 1297/72, 26 Ν. 2065/1992 ως και του άρθρου 4 και 7α Ν. 2190/ 1920.

-Νομικά αβάσιμη η κρίση ότι στην απόφαση Γ.Σ. της μείωσης κεφαλαίου μίας Α.Ε. πρέπει να υπάρχει στη απόφαση αναλυτική περιγραφή των λογαριασμών του κεφαλαίου που μειώνονται, άλλως λογίζεται ότι αυτή πραγματοποιείται σύμμετρα από τους επιμέρους λογαριασμούς που συνθέτουν αυτό.

-Νομικά αβάσιμη η κρίση ότι το πρακτικό Δ.Σ. δια το οποίο πιστοποιείται η σχετική μείωση περιλαμβάνεται στις δημοσιευτές πράξεις του άρθρου 7α του Ν. 2190/1920.

-Αναπόδεικτη, πλημμελώς αιτιολογημένη και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι η από 12-12-2014 μείωση κεφαλαίου τροφοδοτήθηκε κατά το ποσό των 340.640,06 ευρώ και από κονδύλια του κεφαλαίου/αποθεματικά τα οποία υπάγονταν σε φόρο εισοδήματος σε τυχόν μείωση κεφαλαίου. Η μείωση του κεφαλαίου ποσού 3.678.260,67 ευρώ τροφοδοτήθηκε εξ' ολοκλήρου από διαθέσιμα κονδύλια μη υπαγόμενα σε φόρο.

Εκ μέρους της προσφεύγουσας υπεβλήθη το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ20121ΕΙ/07.09.2021 Υπόμνημα με το οποίο προς συμπλήρωση των αναφερομένων στην ενδικοφανή προσφυγή επισημαίνει και προσκομίζει τα εξής:

Εν προκειμένω, η εταιρεία μας με την επωνυμία «.....» προήλθε από συγχώνευση των εταιρειών «.....» και «.....». Η συγχώνευση έγινε την 31/12/2008, όπως εμφανίζεται στον ισολογισμό της εταιρείας «.....». Το κεφάλαιο της εταιρείας που δημιουργήθηκε ανήλθε στο ποσό των 6.678.260,67 ευρώ και η μείωση αυτού πραγματοποιήθηκε το 2014 και ανέρχεται στο ποσό των 3.678.260,67 ευρώ.

Εξ αυτών, καταβεβλημένο κεφάλαιο σε μετρητά ήταν (α) από την εταιρεία «.....» το ποσό των 2.477.274,03 ευρώ και (β) από την εταιρεία «.....» το ποσό των 815.068,84 ευρώ. Ήτοι, το συνολικό κεφάλαιο με καταβολή μετρητών ανέρχεται στο ποσό των 3.292.342,87 ευρώ.

Επιπλέον, το υπολειπόμενο ποσό μείωσης κεφαλαίου των 385.917,80 ευρώ προέρχεται από (α) ποσό 381.525,00 ευρώ εκ της αναπροσαρμογής των παγίων της εταιρείας «.....» με το νόμο 2065/1992, άρα πριν την 31/12/2008 και (β) ποσό 14.175,00 ευρώ εκ της αναπροσαρμογής των παγίων της εταιρείας «.....» με το νόμο 2065/1992, πριν την 31/12/2008. Ήτοι, σύνολο 395.700,00 ευρώ, το οποίο υπερκαλύπτει το ποσό των 385.917,80 ευρώ.

Επειδή, βάσει του άρθρου 26 ν. 2065/1992, η μείωση του κεφαλαίου κατά το ποσό που προέρχεται από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων του ν. 2065/1992, μετά την πενταετία, δεν επιφέρει φορολόγηση του ποσού αυτού και ως εκ τούτου το ποσό της συνολικής μείωσης των 3.678.260,67 ευρώ είναι αφορολόγητο.

Συνεπώς, το επίμαχο ποσό μείωσης κεφαλαίου των 385.917,80 ευρώ υπερκαλύπτεται από την υπεραξία αναπροσαρμογών Ν. 2065/1992 ύψους 397.252,21 ευρώ, για τις οποίες στις 12-12-2014 είχε παρέλθει η πενταετία και ως εκ τούτου η επίμαχη μείωση κεφαλαίου δεν υπάγεται σε φόρο.

Τούτο δε προκύπτει ιδίως από τα κάτωθι σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία προσκομίσουμε ενώπιον του έλεγχου και προσκομίζουμε και επικαλούμαστε εκ νέου ενώπιον σας:

1.Εγγραφές αύξησης και μείωσης μετοχικού κεφαλαίου και αντίστοιχη καρτέλα.

2. Εκτύπωση του με αριθμού 9101 άρθρου στο Γενικό Ημερολόγιο
3. Καρτέλα λογαριασμού 40-00-00000
4. Το με αριθ./2014 Πρακτικό ΔΣ
5. Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών τάξεως (04, 08) των φορολογικών ετών 2014-2018
6. Ισολογισμούς 2014 - 2018
7. Προσάρτημα 2014 και 2018

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

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 εταιρείας. 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 εταιρείας.

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζεται ότι:

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 οποιονδήποτε 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, στο άρθρο 2 παρ. 1 και 2 του ν. 1297/1972 (Α' 217) ορίζεται, ότι για τις συγχωνεύσεις ή μετατροπές επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται κατά τις διατάξεις του νόμου αυτού «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 προηγουμένη παράγραφον υπεραξία, διαπιστουμένη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζομένη अपαραιτήτως εις ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας μέχρι του χρόνου διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνον της καθ' οιανδήποτε τρόπον διαλύσεώς της

Επειδή, με το άρθρο 26 του Ν. 2065/1992 «Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης» ορίζεται ότι: « 2. Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού. Ειδικά, για την ανώνυμη εταιρία και εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύπτουσας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

3. Σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιριών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας με σκοπό συγχώνευσης αυτής με άλλη επιχείρηση και ίδρυσης νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη ανώνυμη εταιρία

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 φορολογικάί απαλλαγαί και διευκολύνσεις συνίστανται εις την:

α. Αναβολήν εκ της φορολογίας εισοδήματος της κατά την συγχώνευσιν ή μετατροπήν προκυπτούσης 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 φορολογικάί διευκολύνσεις εις την φορολογίαν εισοδήματος:

Α) 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 τας 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 μέρισμα, 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 αυτής καθ' όλην την διάρκεια λειτουργίας της εταιρείας.».

Επειδή, με την Ε 2181/2019 απόφαση διοικητή της ΑΑΔΕ, με ΘΕΜΑ: Μείωση μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας που έχει προέλθει από μετασχηματισμό με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972, διευκρινίστηκαν τα εξής:

Με αφορμή γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.δ.1297/1972, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι η υπεραξία που διαπιστώνεται από την απογραφή των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων και εμφανίζεται απαραίτητως σε ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνεύουσας ή νέας εταιρείας, θεωρείται ότι περιέρχεται σε αυτή και φορολογείται κατά το χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο διάλυσής της.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 4 του ν.δ. 1297/1972 ορίζεται ότι στις περιπτώσεις μετατροπής ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρεία ή εισφοράς κλάδου των επιχειρήσεων αυτών σε ανώνυμη εταιρεία ή συγχώνευσης αυτών σε ανώνυμη εταιρεία, εκτός της περίπτωσης συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών, οι μετοχές της ανώνυμης εταιρείας, που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του συνόλου τους για μία πενταετία από το χρόνο της συγχώνευσης ή μετατροπής. Όπως διευκρινίσθηκε με την αρ. 25/1973 ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.δ. 1297/1972 (μέρος VI), η πιο πάνω προϋπόθεση, όπως άλλωστε και οι λοιπές που θέτει το ίδιο νομοθέτημα (π.χ. τήρηση ελαχίστου κεφαλαίου), πρέπει να υφίσταται καθ' όλη τη διάρκεια της πενταετίας από τη συγχώνευση ή μετατροπή.

3. Στην υπηρεσία μας έχουν γνωστοποιηθεί περιπτώσεις εταιρειών που έχουν προέλθει από μετασχηματισμό με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972 και στη συνέχεια προχώρησαν σε μείωση μετοχικού κεφαλαίου με αναφορά σε συγκεκριμένα ποσά.

4. Το ΣΛΟΤ κατόπιν ερωτήματος της υπηρεσίας μας με το αριθμ. πρωτ.ΕΞ/2019 έγγραφό του διευκρίνισε ότι ο λογαριασμός τάξεως στον οποίο εμφανίζεται το ποσό της υπεραξίας του ν.δ.1297/1972 παραμένει με το ίδιο υπόλοιπο μέχρι τη διάλυση της εταιρείας προκειμένου να παρέχεται η πληροφόρηση σχετικά με το ποσό της υπεραξίας που θα πρέπει να φορολογηθεί κατά τον χρόνο αυτό.

5. Ενόψει των ανωτέρω, σε περίπτωση μείωσης μετοχικού κεφαλαίου εταιρείας η οποία προήλθε από μετασχηματισμό με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972, το ποσό της υπεραξίας του ν.δ.1297/1972 δεν φορολογείται κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα η μείωση μετοχικού κεφαλαίου καθόσον δεν συντελείται διάλυση της εταιρείας, επιφυλασσομένων των λοιπών διατάξεων του ν.δ.1297/1972 περί τήρησης ελάχιστου ορίου κεφαλαιοποίησης για μία πενταετία από τη συγχώνευση ή μετατροπή. Σε περίπτωση που η μείωση μετοχικού κεφαλαίου προέρχεται από το ποσό της κεφαλαιοποιηθείσας υπεραξίας του ν.δ.1297/1972,

το υπόλοιπο του λογαριασμού τάξεως δεν μεταβάλλεται καθόσον το σύνολο της υπεραξίας, που περιγράφεται στο υπόψη λογαριασμό, θα υπαχθεί σε φορολογία κατά τον χρόνο διάλυσης της εταιρείας κατά ρητή διατύπωση του νόμου (αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση). Σε περίπτωση που δεν έχει κεφαλαιοποιηθεί το σύνολο της υπεραξίας και μέρος αυτής εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 κατά τον χρόνο μεταγενέστερης κεφαλαιοποίησης ή διανομής του αποθεματικού αυτού.

Επειδή στο άρθρο 36 του ν.4172/2013 «μερίσματα», ορίζεται ότι:

1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε..

Επειδή στην από 17/8/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναγράφονται τα ακόλουθα:

«Βάσει του από 12.12.2004 πρακτικού Γ.Σ πραγματοποιήθηκε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 3.578.260,67 ευρώ και ταυτόχρονη μείωση του κεφαλαίου κατά το ποσό των 3.678.260,67 € η οποία μείωση έχει προέλθει από καταβολές μετρητών και κατά 385.917,80 ευρώ από μη ρητά προσδιοριζόμενη πηγή. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία των εγγραφών σε λογαριασμούς τάξεως και ουσίας, έκρινε ότι δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις του ν.1297/1972 δεδομένου ότι υφίσταται διαφορά μεταξύ της υπεραξίας που είχε καταχωρηθεί στα βιβλία ποσού 1.388.675,21 ευρώ και αυτής που αναγράφεται στον παρακάτω πίνακα και απεικονίζονται στο προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων έτους 2014, ήτοι υπεραξία από συγχώνευση ν.1297/1972 ποσού 2.475.439,36 ευρώ, υπεραξία ν.2065.1992 ποσού 513.226,23 ευρώ και υπεραξία ν.2065/1992 προηγούμενων ετών 397.252,11 ευρώ.

Το μέρος του ποσού 385.917,80 €, ο έλεγχος το προσδιόρισε ως φορολογητέο εισόδημα 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 από τον παραπάνω πίνακα του έλεγχου προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Καταβεβλημένο κεφάλαιο σε μετρητά : 3.292.342,87 ευρώ

Υπεραξία ν.1297/72 : 2.475.439,36 ευρώ

Υπεραξία ν.2065/92 έτους 2012 : 513.226,23 ευρώ

Υπεραξία ν.2065/92 έτους 2008 : 397.252,21 ευρώ

Σύνολο μετοχικού κεφαλαίου : **6.678.260,67 ευρώ**

Το παραπάνω ποσό συμφωνεί με το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας που αναγράφεται στον Ισολογισμό της 31.12.2013.

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 40344/19-12-2014), τροποποιήθηκε το άρθρο 5 του καταστατικού ως εξής:

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 και β) όλου του ειδικού αποθεματικού «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» ς.

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

Επειδή με το υπόμνημα προσκομίζονται οι Εγγραφές αύξησης και μείωσης μετοχικού κεφαλαίου, το με αριθμού άρθρο στο Γενικό Ημερολόγιο, Καρτέλα λογαριασμού 40-00-00000, το με αριθ. /2014 Πρακτικό ΔΣ και Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών τάξεως (04, 08) των φορολογικών ετών 2014-2018.

Επειδή ο ίδιος ο έλεγχος προσδιορίζει (στον παραπάνω πίνακα) την αξία της Υπεραξίας του ν.2065/92 έτους 2008 ποσού 397.252,21 ευρώ ως μη υπαγόμενη σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα μπορούσε να διανείμει το ποσό του κεφαλαίου προερχόμενου από μετρητά ποσού 3.292.342,87 ευρώ και το ποσό 397.252,21 ευρώ προερχόμενο από την Υπεραξία του ν.2065/92 έτους 2008, αφού έχει παρέλθει η πενταετία που τίθεται με το άρθρο 26 του Ν. 2065/1992 για τη διανομή χωρίς φόρο, ήτοι συνολικό ποσό 3.689.595,08 ευρώ, ποσό τελικά μεγαλύτερο από το διανεμηθέν 3.678.260,67 ευρώ και επομένως δεν προκύπτει ποσό για φορολόγηση.

Επειδή το σκεπτικό του ελέγχου για τον καταλογισμό, ως φορολογητέου εισοδήματος (άρθρο

47 ν.4172/13) και ως διανομή μερίσματος (άρθρο 65 ν.4172/13), προερχόμενα από την διανομή: α) του ειδικού αποθεματικού «Υπεραξία από συγχώνευση ή μετατροπή» ν.1297/72 ποσού 381.275,56 ευρώ και β) του ειδικού αποθεματικού «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων» ν.2065/1992 ποσού 53.816,45 ευρώ, είναι αναπόδεικτο και λανθασμένο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας όπως λεπτομερώς τίθεται με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28.9.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... με Α.Φ.Μ.», με την ακύρωση: α) της αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και β) της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα φορολογικού έτους 2014

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

1. Φόρος εισοδήματος

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-----------------|-------------------------|
| 169.685,90 ευρώ | 0,00 ευρώ |

2. Φόρος στα εισοδήματα από μερίσματα

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------|-------------------------|
| 51.096,02 ευρώ | 0,00 ευρώ |

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.