



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 4-2-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 545

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 9-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον, επί της οδού κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ επί της με αριθμό/2018 αίτησης, με την οποία προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά για την από 25-6-2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη για το φορολογικό έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, 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:

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ επί της με αριθμό/2018 αίτησης, με την οποία προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά για την από 25-6-2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη για το φορολογικό έτος 2016. Με την 1^η τροποποιητική δήλωση, πέραν της τροποποίησης ποσών σε συγκεκριμένους κωδικούς στη δήλωση Ν φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (κωδικοί δήλωσης που μεταβλήθηκαν: 004, 700, 090, 701, 012, 703, 750), δηλώθηκαν: α)διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορολογικού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (κωδικός 380) ποσού 780.000€, β)συνολικό ποσό διανεμόμενων κερδών (κωδ.430) ποσού 780.000€, γ)ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (κωδ.382) ποσού 780.000€, δ)φόρος που αναλογεί (κωδ.383) ποσού 318.591,55€ και ε)το άθροισμα αυτών (κωδ.387) ποσού 1.098.591,55€. Η επιχείρηση εξέφρασε επιφύλαξη ως προς τη φορολόγηση των διανεμηθέντων κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 παρ.1 του ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, διότι τα κέρδη αυτά που διανεμήθηκαν είχαν, ουσιαστικά, φορολογηθεί τα έτη 2010-2015, κατά τα οποία η επιχείρηση προέβαινε σε αναμορφώσεις δαπανών-προβλέψεων και αρνητικές αναμορφώσεις.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 47 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 23 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013):

«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, όπως ορίζει το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014):

«12. 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 ζημιές) 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό 178/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία δεν έχει γίνει ακόμη αποδεκτή: «Σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων φορολογικών ετών, οι οποίες, μεταφερόμενες, συνεπάγονται ζημιογόνο αποτέλεσμα σε επόμενο φορολογικό έτος, κατά το οποίο λαμβάνει χώρα και διανομή ή κεφαλαιοποίηση λογιστικών κερδών, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, αυτά φορολογούνται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 47 του ν.4172/2013, αυτοτελώς, κατά το άρθρο 58 τα νέου Κ.Φ.Ε., μη συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) του έτους, οπότε δεν τίθεται καν ζήτημα διπλής φορολόγησώς των, αφού φορολογούνται για πρώτη και μόνη φορά κατά τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1059/ 18-3-2015 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. 4172/2013»:

«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:

...

Β. Κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε

α) τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος, κ.λπ.) ή ειδικές διατάξεις νόμων, εκτός αν τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο βάσει άλλης ειδικής διάταξης (π.χ. παρ. 3 άρθρου 103 ν. 4099/2012 για τους ΟΣΕΚΑ),

β) τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π., κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα φορολογικά κέρδη, καθώς και τα διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών. ...

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για εισοδήματα τα οποία αποκτώνται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Συνεπώς, για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων με φορολογικά έτη (χρήσεις) που άρχισαν πριν την 1η Ιανουαρίου 2014, η οποία λαμβάνει χώρα εντός της χρήσης αυτής, δεν έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, αλλά όσα ορίζονταν στις σχετικές διατάξεις του προϊσχύσαντος ν. 2238/1994.»

Επειδή, ωστόσο, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, δηλώθηκαν τα εξής:

Κέρδη χρήσης βάσει ΔΛΠ/ ΕΛΠ	713.679,46€
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	936.128,92€

Σύνολο φορολογητέων κερδών χρήσης	1.649.908,38€
Αρνητική φορολογική αναμόρφωση (αναμόρφωση προβλέψεων προηγούμενων ετών)	-2.652.376,98€
Ζημία φορολογικού έτους 2015	1.002.566,60€

Επειδή στο φορολογικό αυτό έτος η προσφεύγουσα προέβη σε διανομή κερδών 780.000,00€, είχε υποχρέωση με την υποβολή της δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του 2^{ου} εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε μέχρι και την τροποποίησή του με την παρ.2 του άρθρου 99 του ν.4446/2016, να αναμορφώσει το ποσόν της ζημίας του 1.002.566,60€ φορολογικού έτους 2015, όπως προέκυψε μετά τις ανωτέρω φορολογικές αναμορφώσεις, με το ποσόν των διανεμομένων κερδών ύψους 780.000,00€, πλέον της προσθήκης του αναλογούντος φόρου σε αυτό, ήτοι:

Διανεμόμενα κέρδη	780.000,00€
Πλέον φόρος που αναλογεί (780.000,00€* 100/ 71)	318.591,55€
Συνολικό ποσό αναμόρφωσης της ζημίας στο οποίο θα έπρεπε να έχει προβεί με την αρχική δήλωση	1.098.591,55€

Με την αναμόρφωση αυτή θα έπρεπε να δηλώσει φορολογητέο κέρδος 1.098.591,55€-1.002.566,60€, ήτοι 96.022,95€, και να συμψηφίσει τον αναλογούντα φόρο, 27.646,66€, με το ποσό των παρακρατηθέντων και καταβληθέντος φόρου της χρήσης, το οποίο έπραξε με την υποβολή της τροποποιητικής.

Επειδή δεν προκύπτει από την προσφεύγουσα ότι το ποσό των 96.022,95€ έχει φορολογηθεί σε οποιαδήποτε προηγούμενη χρήση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/9-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.