



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 15/03/2018
Αριθμός απόφασης: 1725

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:**, με έδρα στην Αθήνα επί της οδού, κατά της τεκμαιρομένης σιωπηράς απορρίψεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εκ της απράκτου παρόδου τριμήνου από την υποβολή της υπ' αριθ./24-07-2017 αίτησής της περί επιστροφής πιστωτικού ποσού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01-31/01/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ της με αριθμ. πρωτ./24-07-2017 αιτήσεως της προσφεύγουσας εταιρείας, περί νομιμότοκης επιστροφής πιστωτικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους **54.127,08€**, το οποίο προέκυψε εκ της νομίμως και εμπροθέσμως υποβληθείσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 01/01-31/01/2017, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 13716 ΕΙ 2018 ΕΜΠ/22-01-2018 υπόμνημά της, ζητά: α) να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί η προσαλλόμενη σιωπηρά άρνηση και β) να της επιστραφεί νομιμοτόκως ποσό φόρου εισοδήματος 54.124,08€ από την υποβολή της από 24/07/2017 αιτήσεως επιστροφής φόρου ή άλλως από την άσκηση της υπό κρίσης προσφυγής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Με την σιωπηρά άρνηση παραβιάζονται τα άρθρα 4§5 και 78§1 του Συντάγματος, καθώς η εταιρεία υφίσταται άνιση και άδικη επιβάρυνση. Επίσης παραβιάζονται και τα άρθρα 18 και 42 του ΚΦΔ περί επιστροφής φόρου και το άρθρο 68§2 του ΚΦΕ.
2. Σύμφωνα με την παρ. 5 της ΠΟΛ. 1231/2015 και δεδομένου ότι η ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού είναι η 31/01/2017, το φορολογικό έτος για την εταιρεία περιορίζεται στο διάστημα 01/01-31/01/2017.
3. Η φορολογική δήλωση είναι τίτλος δεσμευτικός σύμφωνα με το άρθρο 18 ΚΦΔ, αναπτύσσει, δηλαδή, έννομες συνέπειες και δη άμεσα, αφού πουθενά δεν προβλέπεται αναστολή της υποχρέωσης καταβολής του χρεωστικού αποτελέσματος της δηλώσεως ή της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου, αυτό σημαίνει ότι εκ της δηλώσεως απορρέουν υποχρεώσεις ή δικαιώματα άμεσα. Τούτο έχει το νόημα ότι με την υποβολή της δηλώσεως εκ της οποίας προκύπτει πιστωτικό ποσό φόρου, γεννήθηκε η αξίωση της και αντίστοιχα η φορολογική αρχή έχει υποχρέωση για επιστροφή του φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 και 6 του ν.2166/1993 ορίζεται ότι:

- «1. Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός, πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν.2190/1920 και ν.3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας.
2. Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης ή το άθροισμα αυτών των κεφαλαίων, των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων.

6. Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1183/2016 με θέμα «Περί υποβολής δηλ. μετασχηματιζόμενων επιχ.ν. 2166/93 μετά την έκδοση του ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015 » ορίζεται ότι:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια του αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/07.08.2015 εγγράφου μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιό μας με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και του χρόνου κτήσης του εισοδήματος διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι καταργείται η υπερδωδεκάμηνη περίοδος, δηλαδή σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες, ούτε για την πρώτη χρήση. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που μετασχηματίζονται με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ή με ειδικές διατάξεις νόμων (Ν. 2166/1993, Ν.Δ. 1297/1972, κλπ.).

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 και δεδομένου, ότι το προερχόμενο από το μετασχηματισμό νομικό πρόσωπο υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το χρονικό διάστημα από την επομένη της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μετά, έγινε δεκτό με την ίδια εγκύκλιο ότι το πρώτο φορολογικό έτος των εν λόγω νομικών προσώπων που προέρχονται από το μετασχηματισμό με τις πιο πάνω ευεργετικές διατάξεις μπορεί να λήγει και σε οποιαδήποτε άλλη ημερομηνία πέραν της 30ής Ιουνίου ή της 31ης Δεκεμβρίου, αλλά σε καμία περίπτωση δεν δύναται να ξεπερνάει τους δώδεκα (12) μήνες.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του Ν.2166/1993 ορίζεται ότι ο κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του νόμου αυτού μετασχηματισμός πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν.2190/1920 και Ν.3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρείας.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.6 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, ορίζεται, ότι όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της.

3. Όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση πριν από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013, η ολοκλήρωση του μετασχηματισμού πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού και όχι μεγαλύτερου των 24 μηνών (ΠΟΛ. 1131/1995 εγκύκλιος), γιατί διαφορετικά οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν τη

δυνατότητα μέσω της καθυστέρησης της ολοκλήρωσής του να αναβάλλουν επ' αόριστον τη φορολογία των κερδών που προκύπτουν από πράξεις που διενεργούνται μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού (σχετ. το αριθ. 1014009/10210/B0012/20.02.2009 έγγραφό μας), καθόσον όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας.

4. Επίσης, από τη Διοίκηση, και πριν την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013, είχε γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση που ανώνυμη εταιρεία απορροφάται από άλλη ανώνυμη εταιρεία με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 και ο μετασχηματισμός (απορρόφηση) ολοκληρώνεται μέσα στον επόμενο χρόνο από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, η απορροφώσα εταιρεία κλείνει ισολογισμό όπως θα έκλεινε κανονικά αν δεν πραγματοποιείτο η απορρόφηση και συμπεριλαμβάνει μόνο τα εισοδήματα της κλειόμενης χρήσης. Τα κτηθέντα εισοδήματα της απορροφούμενης ή απορροφούμενων εταιρειών για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι ολοκλήρωσης αυτού συμπεριλαμβάνονται μαζί με τα εισοδήματα της απορροφώσας στην αμέσως επόμενη διαχειριστική περίοδο (σχετ. τα αριθ 1111751/10674/B0012/1995 και 1001510/10019/B0012/2001 έγγραφέ μας).

Ειδικά, για επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών αποκλειστικά την παροχή υπηρεσιών και χωρίς την ύπαρξη αποθεμάτων η οποία απορροφάται από άλλη επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του Ν.2166/1993 και η απορρόφησης της πραγματοποιείται εντός της προθεσμίας για την κατάρτιση και πριν την κατάρτιση του ισολογισμού της απορροφώσας επιχείρησης θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1275/2002 εγκύκλιό μας σύμφωνα με την οποία οι πράξεις της απορροφούμενης επιχείρησης που διενεργήθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού της μέχρι και την ημερομηνία που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας, για την οποία πρέπει να καταρτιστεί ισολογισμός, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις αυτού του ισολογισμού, ενώ οι πράξεις της απορροφούμενης που διενεργήθηκαν από την επόμενη της ημέρας που έληξε η διαχειριστική περίοδος της απορροφώσας επιχείρησης μέχρι και την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απορρόφησης θεωρούνται ως πράξεις της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου της απορροφώσας επιχείρησης.

5. Με το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/7.08.2015 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι παρόλο που με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 δεν ορίζεται προθεσμία, με αφετηρία την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, εντός της οποίας πρέπει να ολοκληρωθεί ο μετασχηματισμός, θα πρέπει, μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013, ήτοι από την 1.1.2014 και μετά, η ολοκλήρωση του μετασχηματισμού να γίνει το πολύ εντός ενός έτους (δωδεκάμηνο ή υποδωδεκάμηνο φορολογικό έτος, κατά περίπτωση).

Με τον τρόπο αυτό πληρείται το γράμμα του Κ.Φ.Ε για μη υπερδωδεκάμηνο φορολογικό έτος του προερχόμενου από τον μετασχηματισμό νομικού προσώπου, ενώ ταυτόχρονα αποφεύγεται ο κίνδυνος οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις να αναβάλλουν επ' αόριστον, μέσω της καθυστέρησης

της ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, τη φορολογία των κερδών που προκύπτουν από πράξεις που διενεργούνται μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, καθόσον όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας.

6. Η Διεύθυνση Εταιρειών & Γενικού Εμπορικού Μητρώου του Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Εμπορίου με το από 12.02.2016 έγγραφό της μας γνώρισε ότι σε συνέχεια του αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/7.08.2015 εγγράφου μας έχει τη γνώμη ότι το δεύτερο τμήμα της παραγράφου 3 του εγγράφου αυτού στο οποίο θίγονται τα ως άνω αναφερόμενα έχουν εφαρμογή μόνο στην περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών με σύσταση νέας.

7. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 37 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι οι οντότητες που κατά την πρώτη εφαρμογή του Ν.4308/2014 ή μεταγενέστερα υποχρεούνται ή επιλέγουν να συντάξουν για πρώτη φορά ισολογισμό, διενεργούν κατά την έναρξη της περιόδου για την οποία θα συνταχθεί ισολογισμός απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους. Με βάση αυτή την απογραφή συντάσσεται ο ισολογισμός έναρξης της οντότητας.

8. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Καταρχήν, σε περίπτωση συγχώνευσης εταιριών με σύσταση νέας εταιρίας με βάση τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/1993, το φορολογικό έτος της νέας εταιρίας, το οποίο υπολογίζεται με αφετηρία τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού θα πρέπει υποχρεωτικά να μην υπερβαίνει τους 12 μήνες, γεγονός που επιτυγχάνεται μόνο αν ο μετασχηματισμός ολοκληρωθεί το πολύ εντός ενός έτους, σύμφωνα και με όσα αναφέρονται στο αριθ. ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ2015/07.08.2015 έγγραφό μας. Ομοίως, σε περίπτωση μετατροπής εταιριών σε άλλο νομικό τύπο με βάση τις διατάξεις του ίδιου ως άνω αναπτυξιακού νόμου και λαμβανομένου υπόψη ότι υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, και πάλι δεν μπορεί η δήλωση της προερχόμενης από τη μετατροπή εταιρείας να αφορά μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα (φορολογικό έτος) και επομένως και στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα αναφερόμενα στο πιο πάνω έγγραφό μας.

β) Όσον αφορά στις περιπτώσεις συγχώνευσης επιχειρήσεων δι' απορροφήσεως και δεδομένου ότι στον αναπτυξιακό νόμο Ν. 2166/1993 ουδεμία αναφορά γίνεται ως προς τον χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που ο μετασχηματισμός ολοκληρώνεται μετά τη λήξη του φορολογικού έτους της απορροφώσας εταιρίας, τα εισοδήματα της απορροφούμενης εταιρίας τα οποία αποκτήθηκαν μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού δεν μπορούν να ανάγονται σε διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου και δεν μπορούν να ενσωματωθούν στα εισοδήματα της απορροφώσας εταιρίας στον χρόνο ολοκλήρωσης της απορρόφησης, όπως εφαρμοζόταν μέχρι πρότινος με βάση την πάγια θέση της Διοίκησης (παρ.

4 του παρόντος). Αντίθετα, θα πρέπει να υπολογίζονται σε δωδεκάμηνη βάση (με βάση την αρχή του φορολογικού έτους) και ως τέτοια να ενσωματώνονται στα έσοδα της απορροφώσας εταιρίας του φορολογικού αυτού έτους. Για τον σκοπό αυτό, θα πρέπει η απορροφούμενη εταιρία, σε περίπτωση που διαθέτει αποθέματα, δηλαδή εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, κ.λπ., να διενεργεί απογραφή τέλους χρήσης των αποθεμάτων της την ημερομηνία που λήγει το φορολογικό έτος της απορροφώσας μέχρι την ολοκλήρωση του υπόψη μετασχηματισμού προκειμένου για την ορθή μεταφορά των δεδομένων του ισολογισμού μετασχηματισμού και των πράξεων της απορροφούμενης εταιρείας των συγκεκριμένων χρονικών διαστημάτων πριν την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού στα βιβλία της απορροφώσας εταιρίας.

Σε περίπτωση ακύρωσης του μετασχηματισμού, η υποχρέωση της απορροφούμενης εταιρείας αναβιώνει και συνεπώς αυτή θα φορολογηθεί για τα εισοδήματά της από τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι τον χρόνο λήξης του φορολογικού έτους της με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους αυτού. Αντίστοιχα, η απορροφώσα οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για τα εισοδήματα της απορροφούμενης που τυχόν περιέλαβε.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, με ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού μετά την 01.01.2014 που δεν έχουν ολοκληρωθεί ακόμη μέχρι την έκδοση του παρόντος. Όσοι μετασχηματισμοί επιχειρήσεων έλαβαν χώρα με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 και με ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού μετά την 1.1.2014 που η ολοκλήρωσή τους έχει ήδη πραγματοποιηθεί και στους οποίους τυχόν εφαρμόστηκαν τα αναφερόμενα στις παραγράφους 5 και 6 του παρόντος και τα όσα ειδικότερα διευκρινίσθηκαν με τις ΠΟΛ.1131/1995 και ΠΟΛ.1275/2002 εγκυκλίου της Διοίκησης δεν θίγονται. Ομοίως για τους μετασχηματισμούς που έχουν ξεκινήσει πριν την έκδοση της παρούσας και δεν έχουν ολοκληρωθεί ακόμη, και δεδομένου ότι δεν είναι δυνατή η διενέργεια απογραφής παρελθόντων ετών, γίνεται δεκτό ότι, και για αυτούς θα εξακολουθήσει να εφαρμόζεται η πάγια θέση της Διοίκησης, όπως αυτή αποτυπώνεται στις ως άνω εγκυκλίους.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το από 19/01/2017 πρακτικό συνεδριάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου της προσφεύγουσας προκύπτει ότι το Δ.Σ. της προσφεύγουσας ομόφωνα αποφάσισε μεταξύ άλλων:

1. την έναρξη της διαδικασίας συγχώνευσης με απορρόφηση της προσφεύγουσας από κοινού με την «.....» (κατά 100% θυγατρικές της «.....») από την «.....», σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις των νόμων 2166/1993 και κ.ν. 2190/1920.
2. Τον καθορισμό της 31^{ης} Ιανουαρίου 2017 ως ημερομηνίας Ισολογισμού Μετασχηματισμού.

Επειδή, εν συνεχεία, σύμφωνα με το από 27/06/2017 πρακτικό συνεδριάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου της προσφεύγουσας προκύπτει ότι το Δ.Σ. της προσφεύγουσας ομόφωνα αποφάσισε στο θέμα 2^ο την έγκριση του σχεδίου Σύμβασης Συγχώνευσης της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (απορροφώμενες), με από κοινού απορρόφησή τους από την

«.....» (απορροφώσα) καθώς και έγκριση της σχετικής δημοσιευτέας περίληψης – Ορισμός των εκπροσώπων της εταιρείας για την υπογραφή του Σχεδίου και της οριστικής Σύμβασης Συγχώνευσης και τη διενέργεια κάθε κατά νόμου απαιτούμενης πράξης για την ολοκλήρωση της συγχώνευσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1231/21-10-2015, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την με αριθ./24-07-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2017, από την οποία προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 54.127,08€.

Επειδή, μαζί με την ως άνω δήλωση υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την υπό κρίση αίτηση νομιμότοκης επιστροφής του ως άνω πιστωτικού ποσού, η οποία με την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 13716ΕΙ 2018 ΕΜΠ 22/01/2018 υπόμνημά της, η προσφεύγουσα προσκόμισε συνημμένη την με αριθ. πρωτ./17-01-2018 ανακοίνωση του Προέδρου του Επαγγελματικού Επιμελητηρίου Αθηνών από την οποία προκύπτει ότι την 17/01/2018 καταχωρήθηκε στο γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), με ΚΑΚ, το από 28/06/2017 Σχέδιο σύμβασης Συγχώνευσης των ανωνύμων εταιρειών με επωνυμία:

Α) «.....» και αριθμό Γ.Ε.ΜΗ., με έδρα Δήμο Αθηναίων,

Β) «.....» και αριθμό Γ.Ε.ΜΗ., με έδρα Δήμο Αθηναίων και

Γ) «.....» και αριθμό Γ.Ε.ΜΗ., με έδρα Δήμο Αθηναίων,

με απορρόφηση της πρώτης και της δεύτερης από την τρίτη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 69-77 και 78 του Κ.Ν. 2190/20 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 και των άρθρων 1 έως 5 του ν. 2166/1993, όπως ισχύουν.

Σχετικό έγγραφο περιφέρειας Αττικής Π.Ε. Κεντρικού Τομέα Αθηνών (Α.Π./17/17-01-2018).

Επειδή, από το ως άνω Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης των παραπάνω ανωνύμων εταιρειών προβλέπεται μεταξύ άλλων στο άρθρο 8 ότι: «Από την επόμενη ημέρα συντάξεως ισολογισμού μετασχηματισμού (άρθρο 2§1 ν. 2166/1993), δηλαδή από 1-2-2017 και μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της συγχώνευσης των παραπάνω εταιρειών (άρθρο 69§2 στοιχ. ε΄Κ.Ν. 2190/1920), οι πράξεις των απορροφώμενων εταιρειών «.....» και «.....» θεωρούνται από λογιστική άποψη ότι γίνονται για λογαριασμό της απορροφώσας εταιρείας («ΕΤΕ»), τα δε οικονομικά αποτελέσματα που θα προκύψουν κατά το παραπάνω χρονικό διάστημα θα θεωρούνται αποτελέσματα της απορροφώσας εταιρείας κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 75 του Κ.Ν. 2190/1920 και στο άρθρο 2§6 του ν.2166/1993. Ομοίως όλες οι συμφωνίες και δικαιοπράξεις που γίνονται κατά το πιο πάνω χρονικό διάστημα με κάθε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο στο όνομα των απορροφώμενων εταιρειών συνεχίζονται από την απορροφώσα εταιρεία με τους ίδιους όρους και συμφωνίες.»

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχει εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εντολή ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (αμφισβήτηση του προς επιστροφή ποσού).

Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά τον χρόνο εξέτασης της υπό κρίσης προσφυγής, είναι νόμιμο και βάσιμο το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφής του άνω ποσού, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έλεγχο και σε έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχει ολοκληρωθεί ο μετασχηματισμός, **σε περίπτωση ακύρωσής του**, η υποχρέωση της απορροφούμενης εταιρείας **αναβιώνει** και συνεπώς αυτή θα φορολογηθεί για τα εισοδήματά της από τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού μέχρι τον χρόνο λήξης του φορολογικού έτους της με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους αυτού. Αντίστοιχα, η απορροφώσα οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για τα εισοδήματα της απορροφούμενης που τυχόν περιέλαβε (ΠΟΛ. 1183/2016).

Ως προς το έντοκο της επιστροφής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **42§§1,2 του ν. 4174/2013**:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.

Ειδικά για αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **53§2 του ν.4174/2013**:

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την "ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή" εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου

συμψηφιστεί με άλλες [φορολογικές] οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.»

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά να της επιστραφεί νομιμοτόκως ποσό φόρου εισοδήματος 54.124,08€ από την υποβολή της από 24/07/2017 αιτήσεως επιστροφής φόρου ή άλλως από την άσκηση της υπό κρίσης προσφυγής, βάσει των ως άνω **διατάξεων των άρθρων 42§2 και 53§2 του ΚΦΔ, το αίτημα της είναι βάσιμο και επομένως με την υπό κρίση προσφυγή γίνεται δεκτό ότι το ποσό των 54.127,08 ευρώ πρέπει να της επιστραφεί εντόκως από την 24/07/2017, ημερομηνία υποβολής του αιτήματός της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **15/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:**, **και ορίζουμε** όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προβεί στην έντοκη επιστροφή του φόρου εισοδήματος ποσού 54.127,08 ευρώ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/01/2017, επί τη βάσει των ανωτέρω κριθέντων με την παρούσα απόφαση.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.