



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-06-2017
Αριθμ. Αποφ.: 1243

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας 54630
Τηλέφωνο 2313-333268
Fax 2313-333258
E-Mail ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του με **ΑΦΜ** ..., κατά της με αριθμ. πρωτ. ..., ... /...-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., στις με αριθ. πρωτ. ... & .../...-2016 αιτήσεις του για τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012).

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . **του ... με 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:

Ο προσφεύγων με την υπ' αρ. πρωτ./-2016 αίτησή του προς την Δ.Ο.Υ. ..., αιτήθηκε την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), με την οποία ανακάλεσε την επιχειρηματική αμοιβή που είχε δηλώσει ότι είχε λάβει από την εταιρεία «..... με Α.Φ.Μ. ..., ως ομόρρυθμος εταίρος (με ποσοστό 99%). Περαιτέρω, με την με αρ. πρωτ./-2016 αίτησή του ζήτησε την ή τον συμψηφισμό τυχόν προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου, που θα προέκυπτε από την εκκαθάριση της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης.

Οι εν λόγω αιτήσεις υποβλήθηκαν σε συνέχεια της με αρ. πρωτ./-2016 αίτησης της ως άνω εταιρίας, με την οποία ζητήθηκε η τροποποίηση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2013, λόγω της εφάπαξ μεταφοράς του δικαιώματος έκπτωσης της ζημίας ύψους 1.225.081,95 ευρώ που προήλθε στο ίδιο έτος, από την συμμετοχή της στο πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων του Ελληνικού δημοσίου, στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους {PSI - Ν. 4050/2012}. Ταυτόχρονα η εταιρία αιτήθηκε την τροποποίηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, μεταφέροντας την ως άνω ζημία χρήσης 2012 στα επόμενα έτη.

Οι τροποποιητικές δηλώσεις της εταιρίας, κατατέθηκαν βάσει της με αριθμ. ΕΞ/17.11.2016 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ερωτημάτων σχετικά με την φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς {ζημίας} που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού δημοσίου, στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ανωτέρω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι «οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 ρυθμίζουν αποκλειστικά τον χρόνο έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε σε βάρος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του νόμου αυτού (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κλπ) από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, και όχι τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω ζημίας, η οποία ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για την έκπτωση των δαπανών. Επομένως, οι προσωπικές εταιρείες, οι οποίες, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, δεν έχουν δυνατότητα με βάση της προαναφερθείσες διατάξεις να εκπέσουν τη χρεωστική διαφορά

(ζημία) που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους ισόποσα σε βάθος τριακονταετίας, διατηρούν το δικαίωμα εφάπαξ έκπτωσης του ποσού αυτού από τα ακαθάριστα έσοδά τους στη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανταλλαγή των εν λόγω τίτλων με βάση τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994».

Η φορολογική αρχή με την υπ' αρ. πρωτ./...-2017 απάντησή της, απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήσης 2012) καθώς και για επιστροφή ή συμψηφισμό του τυχόν προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου. Είχε προηγηθεί η αρνητική απάντηση της φορολογικής αρχής (αρ. πρωτ., .../...-2017), με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας «.....» , με την αιτιολογία ότι η ζημία που προέκυψε από την ανταλλαγή των ομολόγων, θα έπρεπε να δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, και ότι οι σχετικές αξιώσεις περί επιστροφής έχουν παραγραφεί.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμ. πρωτ., .../...-17 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 και την επιστροφή φόρου, άλλως, τον συμψηφισμό του τυχόν προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη και στερείται, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται, της απαραίτητης αιτιολογίας.

2. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα απέρριψε την υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία ανακάλεσε την επιχειρηματική του αμοιβή, κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 61 του ν. 2238/1994.

3. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα απέρριψε την τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), με την οποία ανακαλείτο η επιχειρηματική αμοιβή, με την αιτιολογία ότι δεν κατατέθηκε εντός του οικείου οικονομικού έτους, παρά το γεγονός ότι τόσο ο προσφεύγων όσο και η εταιρία τελούσαν όλο το χρονικό διάστημα σε καταφανή πραγματική και νομική πλάνη αναφορικά με τις διατάξεις με τις οποίες έπρεπε να εφαρμοστούν, για να καταχωρηθεί η συγκεκριμένη ζημία στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας.

4. Εσφαλμένα η Διοίκηση έκρινε ως εκπρόθεσμη την τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2013, και εν συνεχεία, έκρινε ότι σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 έχει παραγραφεί η απαίτηση για επιστροφή φόρου, διότι δήθεν έχει συμπληρωθεί τριετία από την ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης.

5. Η αίτηση αναγνώρισης συμψηφισμού ή επιστροφής φόρου της εταιρείας είναι εμπρόθεσμη

και για το λόγο ότι η τριετής παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994, αναβίωσε δυνάμει της με αριθμ./0/....-2015 κοινοποιηθείσας, από2015, εντολής για διενέργεια ελέγχου των χρήσεων 2012 και 2013. Επομένως εφόσον το 2015 αναβίωσε η τριετής παραγραφή για την εταιρία, αναβίωσε και το δικαίωμα του προσφεύγοντος για ανάκληση της επιχειρηματικής του αμοιβής.

6. Η προσβαλλόμενη έχει εκδοθεί κατά παράβαση των αρχών, της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοικήσεως, αλλά και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, στο άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: « 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. 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, εν προκειμένω, στην με αριθμ./....2017 προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής εμπεριέχεται ειδική και όχι γενική και αόριστη αιτιολογία, καθώς αυτή περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. Συγκεκριμένα, η αρνητική απάντηση της φορολογικής αρχής, αναφέρει ότι, δεν έγινε δεκτό, το αίτημα του προσφεύγοντος λόγω μη αποδοχής των υποβληθεισών δηλώσεων της εταιρείας «. . .». Αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους απορρίφθηκε το αίτημα της εταιρίας, παρατίθενται στην με αρ. πρωτ./...-2017 αρνητική απάντηση της φορολογικής αρχής, σύμφωνα με την οποία βάσει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 4, 61 και 84 του νόμου 2238/1994, η εφάπαξ έκπτωση της ζημιάς που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων στα πλαίσια συμμετοχής προγράμματος αναδιάταξης του ελληνικού χρέους, έπρεπε να δηλωθεί εντός του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε και όχι μεταγενέστερα. .

Συνεπώς, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν παραπάνω, δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογίας και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφέρουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) ορίζεται ότι : «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.

Ο φόρος αυτού του νόμου, τα Πρόστιμα και οι Πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. ...

3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α` έως Ζ` της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.....»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ίδιου ως άνω νόμου 2238/1994, ορίζεται ότι : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά

ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

α)...., β)...., γ)...., δ)....., ε)...., στ)....., ζ).....,

η) Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.»

Επειδή, με την αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2016, η οποία εκδόθηκε κατόπιν σχετικών ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί για τη Φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, ορίζεται ότι :

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τον ν.4172/2013, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του ίδιου ως άνω νόμου, οι οποίες προστέθηκαν με την περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 3 του ν.4046/2012 και αντικαταστάθηκαν στη συνέχεια με την παρ. 15 του άρθρου 9 του ν.4110/2013, ορίζεται ότι η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμηση τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό κατά τις διατάξεις του άρθρου 38, λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

3. Όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1134/6.6.2013 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 9 του ν. 4110/2013, η έκπτωση σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις της χρεωστικής διαφοράς που προκύπτει από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, αφορά μόνο τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), ήτοι ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμούς, κ.λπ. Σκοπός δε της ρύθμισης αυτής ήταν, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του ν.4046/2012, η αποφυγή της υπέρμετρης φορολογικής

επιβάρυνσης των τραπεζών, ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ασφαλιστικών ταμείων και λοιπών νομικών προσώπων.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ρυθμίζουν αποκλειστικά τον χρόνο έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε σε βάρος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του νόμου αυτού (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κ.λπ.) από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, και όχι τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω ζημίας, η οποία ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για την έκπτωση των δαπανών. Επομένως, οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, δεν έχουν τη δυνατότητα με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις να εκπέσουν τη χρεωστική διαφορά (ζημία) που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους ισόποσα σε βάθος τριακονταετίας, διατηρούν το δικαίωμα εφάπαξ έκπτωσης του ποσού αυτού από τα ακαθάριστα έσοδά τους στη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανταλλαγή των εν λόγω τίτλων με βάση τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Για τον προσδιορισμό της χρεωστικής διαφοράς λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία και για την αποφυγή περιπτώσεων διπλής έκπτωσης, κατά τον προσδιορισμό της χρεωστικής διαφοράς λαμβάνεται υπόψη η αξία κτήσης μετά την αποτίμησή τους, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία, είτε έχει συμψηφισθεί με κέρδη από πώληση μετοχών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, ή έχει μεταφερθεί σε χρέωση ειδικού λογαριασμού προκειμένου να συμψηφισθεί με μελλοντικά κέρδη από την ίδια αιτία. Σε περίπτωση που η ζημία αυτή δεν έχει συμψηφισθεί με αποθεματικό κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, λαμβάνεται υπόψη το αρχικό κόστος απόκτησης.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση

Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1088/2016 έχει διευκρινιστεί ότι για τις ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1-1-2014 έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά το χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι, των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «1.Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική

δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1114/22-7-2016 απόφαση έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. με την οποία διευκρινίστηκαν θέματα, όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. Ειδικότερα με την ανωτέρω γνωμοδότηση διευκρινίστηκε ότι :

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

γ)»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το [άρθρο 8 του Ν. 4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015)), ορίζεται ότι: «*Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «*Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.*

Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η εταιρία υπέβαλε στις .../2016, στη Δ.Ο.Υ., τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2013, δηλώνοντας εφάπαξ τη ζημιά που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων, καθώς και τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2014, φορολογικών ετών 2014 και 2015, μεταφέροντας την ζημιά στα επόμενα έτη. Επειδή όμως η ανακλητική- τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2013, υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, μετά δηλαδή το τέλος του οικείου οικονομικού έτους (31/12/2013), δεν αναγνωρίστηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή, αφενός το δικαίωμα έκπτωσης της ζημίας στο οικείο έτος και στα επόμενα έτη και αφετέρου, το δικαίωμα προς επιστροφή φόρου που δημιουργήθηκε κατά το οικονομικό έτος 2013.

Επειδή περαιτέρω από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δυνάμει της με αριθμ./...-2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία κοινοποιήθηκε στην εταιρεία την ...-2015, διενεργήθηκε σε αυτήν μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013), για τα αποτελέσματα του οποίου ασκήθηκε αρχικά η με αριθμ. .../...-2015 ενδικοφανής προσφυγή και μετέπειτα η με αριθμ. .../...2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Συνεπώς κατ' ακολουθία των ανωτέρω και υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), δεν ήταν δυνατή η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013, για την εφάπαξ έκπτωση της ζημίας ύψους 1.225.081,95 €, που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του ελληνικού δημοσίου στο πλαίσιο προγράμματος συμμετοχής της εταιρείας στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, δεδομένου ότι όχι μόνο έχει εκδοθεί εντολή

ελέγχου για τις χρήσεις 2012 και 2013, αλλά και του γεγονότος ότι ο ανωτέρω έλεγχος έχει περατωθεί στις .../2015, με την υπογραφή της οικείας έκθεσης και των καταλογιστικών πράξεων από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ...).

Επειδή, η μη αποδοχή των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας, έχει ως συνέπεια την απόρριψη και της αντίστοιχης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικ. έτος 2013, που υποβλήθηκε στις .../2016.

Τα όσα περί του αντιθέτου προβάλλονται από αυτήν, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικουμένου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν

πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι παραπάνω αρχές και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . . του με ΑΦΜ ..., κατά της με αριθμ. πρωτ. ..., /...-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.