



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, 26/10/2018
Αριθμός απόφασης: 4513

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 **30/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάρισης ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία, και με τον διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ:**, με έδρα στην, κατά της υπ' αριθ. /03-05-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ επί της υπ' αριθ. /15-03-2018 αίτησής ανάκλησης - τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /03-05-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ επί της υπ' αριθ. /15-03-2018 αίτησής ανάκλησης - τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, η οποία ζητείται να γίνει δεκτή.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

7. 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 πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία, και με τον διακριτικό τίτλο **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:

Με την με αριθ./03-05-2018 απάντησή του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ δεν έκανε δεκτή την από 15/03/2018 ταυτάριθμη αίτηση της προσφεύγουσας για ανάκληση – τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014.

Συγκεκριμένα, με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1167345 ΕΞ 2016/17-11-2016 έγγραφο της Γεν. Δ/σης Φορολ. Διοίκησης – Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να υποβάλει και δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση οικον. έτους 2013 εντός του έτους 2017 προκειμένου να δηλώσει τη ζημιά που προέκυψε από την ανταλλαγή των Ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, επειδή όμως η ζημιά αυτή δεν δηλώθηκε στο οικονομικό έτος στο οποίο προέκυψε, ήτοι το 2013, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ έκρινε ότι η προσφεύγουσα στερείτε του δικαιώματος προ συμφητισμού της ζημίας τα επόμενα οικονομικά έτη, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994,.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η με αριθ. πρωτ./15-03-2018 ανακλητική – τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2014 και ειδικότερα να γίνει δεκτό το σύνολο των αποτελεσμάτων ζημιών της με την ως άνω δήλωση, ώστε να δύναται η μεταφορά του στο επόμενο φορολογικό έτος 2014, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αιτήθηκαν την τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014, με το αιτιολογικό νομικής πλάνης. Συγκεκριμένα, το περιεχόμενο της αφορά μεταφερόμενη ζημιά οικονομικού έτους 2013 και όπως στο έτος αυτό (οικ.2013), αναμορφώθηκε σε εκπιπτόμενη με ανάλογη ανακλητική δήλωση που έγινε δεκτή την 19.10.2017. Η ζημιά αυτή αφορά τη χρεωστική διαφορά που προέκυψε από την ανταλλαγή των Ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου την 24.2.2012 στα πλαίσια του Psl και για τον χειρισμό της οποίας, η έλλειψη και οι τροποποιήσεις των νόμων που μεσολάβησαν, αποτέλεσαν για τις προσωπικές εταιρίες νομική πλάνη με αποτέλεσμα, τουλάχιστον για την προσφεύγουσα, την στέρηση του δικαιώματος συμφητισμού της ζημιάς αυτής.
2. Στην προκειμένη περίπτωση η συμμόρφωση της προσφεύγουσας με τα ενδεικνυόμενα στη ΔΕΑΦ Β 1167345 ΕΞ 17.11 2016 έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια του δικαιώματος συμφητισμού της ως άνω ζημίας, καθώς η προσβαλλόμενη απάντηση απέρριψε την

ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2014, διότι η «ζημία δε δηλώθηκε στο οικονομικό έτος στο οποίο προέκυψε -ήτοι το 2013.-», δηλαδή αν και ακολούθησε τη συγκεκριμένη εγκύκλιο θεωρείται ότι έχει υποπέσει σε «παράλειψη» .

3. Η προσβαλλόμενη απόρριψη έρχεται σε ευθεία και κατάφωρη παραβίαση των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης που επιβάλλουν ιδίως τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων και που πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους σύμφωνα και με την προαναφερόμενη νομολογία του ΣΤΕ.
4. Οι νομοθετικές διατάξεις που παρατέθηκαν στην υπό κρίση προσφυγή αποδεικνύουν τη νομοθετική ασάφεια, νομοθετικό κενό, έρχονται σε αντίθεση με τις ως άνω συνταγματικές αρχές και σε κάθε περίπτωση παραβιάζουν και τη συνταγματική αρχή της ισότητας.
5. Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.5 του ΚΦΕ ως τροποποιήθηκε με το ν.4474/2017 «5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δε θεωρείται ανακριβής ή δε θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **4§3 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

«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. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **10 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

1.«Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και των κερδών

τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, φορολογείται ως εξής:

Προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, με την ακόλουθη κλίμακα:

Σύνολο Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

Όταν οι παραπάνω υπόχρεοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημα τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

Σε περίπτωση διανομής κερδών από τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55.

Επίσης για τους υπόχρεους αυτούς εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 98 και επόμενα.»

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **61§1 εδαφ. 5° του ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου **105§1 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **105§13 του ν.2238/1994**, όπως προστέθηκε με την παρ. 5β άρθρου 3 Ν.4046/2012,ΦΕΚ Α 28, και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.15 Ν.4110/2013,ΦΕΚ Α 17/23.1.2013.Ισχύς από την έναρξη ισχύος του ν. 4046/2012 (Α` 28) ορίζεται ότι:

«13. 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 γενομένης 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.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1088/24.6.2016** με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών» ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4172/2013:

1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, των οποίων τα κέρδη θεωρούνται προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013, καθόσον αν και τα έσοδά τους αυτά χαρακτηρίζονται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί των εισοδημάτων αυτών διενεργείται παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημιές που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημιές, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.[...]»

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Β 1167345 ΕΞ 2016/17-11-2016** έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ, με ΘΕΜΑ: «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.» διευκρινιστήκαν τα κάτωθι:

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

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, στο άρθρο 1 της **ΠΟΛ. 1174/2014** εγκύκλιο με θέμα: «Διευκρινήσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2014) κατά την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα.» ορίζεται ότι:

«1. Με την παράγραφο 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2014 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του Ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και οι διατάξεις του άρθρου 62 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν έχουν πλέον εφαρμογή από 1.1.2014.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. πρωτ./15-2018 αίτηση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ με την οποία ζητούσε να γίνει δεκτή η ανακλητική δήλωση οικον. έτους 2014, λόγω νομικής πλάνης, με μεταφερόμενη την ζημιά οικον. έτους 2013 όπως στο έτος αυτό αναμορφώθηκε με ανάλογη ανακλητική δήλωση που έγινε δεκτή την 19/10/2017. Η ζημιά αφορά χρωστική διαφορά που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου την 24/02/2012 στα πλαίσια του PSI και για την οποία οι διατάξεις δεν ρύθμιζαν τον χειρισμό της, για τις προσωπικές εταιρίες, σε εμπρόθεσμο χρόνο.

Συγκεκριμένα, στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014, η προσφεύγουσα δήλωσε στον. Κωδ. 039 «ζημιές παρελθουσών χρήσεων» το ποσό των 242.029,00€ και στην υπό κρίση τροποποιητική δήλωση το ποσό των 1.436.905,32€. Το ποσό αυτό προέκυψε από την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2013 που κατατέθηκε από την προσφεύγουσα την **19/10/2017** και έλαβε αριθ. δήλωσης

Επειδή, με αφορμή την ως άνω αίτηση, η Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/10-11-2017 ερώτημα προς τη Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας στο οποίο αναφέρονται τα εξής:

«Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ ΒΕΞ 2016/17-11-2016 σχετικά με την φορολογική μεταχείριση της χρεωστική διαφοράς (ζημιάς) που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, ορίζεται στην παράγραφο 4 ότι οι προσωπικές εταιρείες 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. ή της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν, 2238/1994.

Περαιτέρω θα θέλαμε να μας διευκρινίσετε εάν η ζημιά που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 προσωπικής εταιρείας η οποία υποβλήθηκε το 2017 χειρόγραφα στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να δηλωθεί εφάπαξ έκπτωση της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς, μπορεί να μεταφερθεί – συμψηφιστεί στα επόμενα οικονομικά έτη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2238/1994, ή σε αντίθετη περίπτωση εάν έχουν ισχύ οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994 που ορίζουν ότι: «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 παρ. 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994».

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω ερωτήματος με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦ ΒΕΞ**

18/12/2017 έγγραφό της, η Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας διευκρίνισε τα κάτωθι:

« 6. Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη μας με το σχετικό έγγραφό σας και με βάση όσα μας διευκρινίστηκαν προφορικά προκύπτει ότι η προσωπική εταιρεία δήλωσε για το οικονομικό έτος 2013 ζημία ύψους 242.029 ευρώ. Στη συνέχεια , υπέβαλε εντός του έτους 2017, τροποποιητική(ανακλητική) δήλωση στην οποία συμπεριέλαβε ζημία από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του Ελληνικού χρέους, η οποία δεν είχε αρχικώς δηλωθεί, με αποτέλεσμα να διαμορφωθεί η ζημία της χρήσης στο ποσό των 1.436.905 ευρώ.

7. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει καταρχήν ότι είναι δυνατή η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης εντός του έτους 2017 από την προσωπική εταιρεία προκειμένου να δηλωθεί η ζημία που προέκυψε στη χρήση 2012 σε βάρος της από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του Ελληνικού χρέους, η οποία δεν δηλώθηκε στο οικονομικό έτος που προέκυψε (2013) , σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 5 του παρόντος, ωστόσο δεδομένου ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει τελικά με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης είναι ζημία, η ζημία αυτή, κατά το ποσό που υπερβαίνει την αρχικώς δηλωθείσα (1.436.905 – 242.029) δεν δύναται να μεταφερθεί για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 1 του άρθ. 61 του ν.2238/1994, καθόσον η σχετική δήλωση υποβλήθηκε μετά το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, ήτοι μετά τις 31.12.2013»

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των ως άνω προαναφερόμενων διατάξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων.

Επομένως, βάσει των ως άνω διατάξεων και εγγράφων, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ δεν έκανε δεκτή την από 15/03/2018 ταυτάριθμη αίτηση της προσφεύγουσας για ανάκληση – τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 και έκρινε ότι η προσφεύγουσα στερείται του δικαιώματος προς συμψηφισμό της ζημίας για τα επόμενα οικονομικά έτη, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **30/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία, και με τον διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ:**

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
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.