



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/09/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1875

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333267  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

## 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. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με Α.Φ.Μ. ...., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... των με αριθμούς πρωτ. .... και ...../19.12.2016 αιτήσεων τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 και οικ. έτους 2014, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... » με Α.Φ.Μ. ...., 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 πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. .... των με αριθμούς πρωτ. .... και ...../19.12.2016 αιτήσεων τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 και οικ. έτους 2014, απερρίφθη σιωπηρώς το αίτημα της προσφεύγουσας για διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου με βάση τις συνυποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, αφού αφαιρεθεί από το ετήσιο συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο κερδών της από την άσκηση της δραστηριότητάς της, ποσό 943.575,93€, που αντιστοιχεί σε ζημία 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).

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. πρωτ. ..../19.12.2016 αίτησή της προς την Δ.Ο.Υ. ...., αιτήθηκε την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) με την οποία μετέφερε εφάπαξ το δικαίωμα έκπτωσης της ζημίας, ύψους 943.575,93€, 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).

Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. πρωτ. ..../19.12.2016 αίτησή της προς την Δ.Ο.Υ. ...., αιτήθηκε την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) με την οποία μετέφερε το δικαίωμα έκπτωσης της ζημίας, ύψους 138.801,83€, που προέκυψε από την υποβολή της προαναφερθείσας δήλωσης του οικ. έτους 2013.

Οι τροποποιητικές αυτές δηλώσεις, κατατέθηκαν κατόπιν της με αριθμ. ΔΕΑΦΒ1167345 ΕΞ/17.11.2016 εγκυκλίου της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά: α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., β) την αποδοχή των από 19/12/2016 αιτήσεων τροποποίησης δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014 και γ) το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από τις δηλώσεις αυτές με τα κέρδη της εταιρίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρώς τις τροποποιητικές δηλώσεις της εταιρίας, κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 61 του ν.2238/1994. Η προσφεύγουσα τελούσε, έως το Δεκέμβριο του 2016, σε καταφανή και δικαιολογημένη πραγματική και νομική πλάνη αναφορικά με τις νομοθετικές διατάξεις για τις οποίες θα μπορούσε να εφαρμόσει για να καταχωρήσει τη ζημία, από το πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, στα λογιστικά της βιβλία. Οι δηλώσεις αυτές θα έπρεπε να κριθούν απολύτως νόμιμες, αληθινές και εμπρόθεσμες, ήτοι κατατεθειμένες εντός της προβλεπόμενης τριετίας του άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994. Η προβλεπόμενη τριετία του άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994, αναβίωσε από την κοινοποίηση των υπ' αριθ. ..../29.12.2016 και ..../06.05.2015 εντολών διενέργειας μερικού ελέγχου για τα οικ. έτη 2013 και 2014 αντίστοιχα.
2. Οι προσβαλλόμενες τεκμαιρόμενες σιωπηρές απορρίψεις αντίκεινται στις αρχές της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοικήσεως, αλλά και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 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.».

**Επειδή**, με το άρθρο 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. .... 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**, με την ΠΟΛ. 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «... 2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης..... Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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. 3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).....».

**Επειδή**, εν προκειμένω, με την υπ' αριθ. ....../19.12.2016 αίτηση υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 η οποία παραλήφθηκε, καταχωρήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με α/α καταχώρησης ...../19.12.2016 και εκκαθαρίστηκε (προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο 77.332,15€) και επομένως, δεν υφίσταται σιωπηρή απόρριψη από τη φορολογική αρχή του προαναφερθέντος αιτήματος. Ωστόσο, η Δ.Ο.Υ. .... δεν προχώρησε στην επιστροφή του ανωτέρω ποσού (με έκδοση αντίστοιχου Α.Φ.Ε.Κ.) και στις 29/12/2016 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... (αρμόδιας ελεγκτικής αρχής) η υπ' αριθ. .... εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012) που είναι σε εκκρεμότητα και από τα αποτελέσματα του ελέγχου θα κριθεί η ικανοποίηση ή μη της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου που προέκυψε από την εκκαθάριση.

**Κατόπιν των ανωτέρω**, η υπό κρίση προσφυγή, ως προς το σκέλος της υπ' αριθ. ....../19.12.2016 αίτησης τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

**Επειδή**, αναφορικά με την υπ' αριθ. ....../19.12.2016 αίτηση τροποποίησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτει ότι είχε ήδη εκδοθεί από την αρμόδια ελεγκτική αρχή η υπ' αριθ. ....../06.05.2015 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι περιορισμοί της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013, ήτοι παρήλθε η προθεσμία άσκησης δικαιώματος υποβολής τροποποιητικής δήλωσης την ημέρα έκδοσης της ανωτέρω εντολής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη ορθής εφαρμογής του άρθρου 61 του ν.2238/1994, ως προς την υπ' αριθ. ....../19.12.2016 αίτηση τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Ως προς τον 2° προβαλλόμενο ισχυρισμό**

**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.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της με αριθ. ....../18.04.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ....

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α. α.

**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.