



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/07/2017

Αριθμός απόφασης: 4036

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ.Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 20/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 509.835,70 € και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, ύψους 254.917,85 €, ήτοι συνολική οφειλή 764.753,55 € καθώς από τον διενεργηθέντα έλεγχο προσδιορίσθηκαν φορολογητέα κέρδη για τη χρήση 2014 ποσού 1.960.906,54 €. Τα εν λόγω κέρδη υπολογίσθηκαν από τον έλεγχο αφού αυτός έλαβε υπόψη του ότι οι προς μεταφορά φορολογικές ζημιές της 31/12/2011, λόγω συμψηφισμού των ζημιών αυτών με αντίστοιχη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου που έγινε το 2012, μειώθηκαν κατά το ποσό των 3.581.158,03 €. Η μείωση αυτή προήλθε βάσει της ποσοστιαίας αναλογίας των φορολογικών ζημιών προς τις λογιστικές ζημιές κατά την 28/11/2012, ήτοι $4.748.318,92 \times 18.382.124,29 / 24.373.174,20 = 3.581.158,03$, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 3 του άρθρου 4 & παρ. 11 του άρθρου 105 του Ν. 2238/94.

Σημειώνεται ότι με την από 28-11-2012 απόφαση Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης η ελεγχόμενη συμψήφισε λογιστικές ζημιές ύψους € 18.382.124,29 με ισόποση μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου. Την ημερομηνία αυτή οι λογιστικές ζημιές ανέρχονταν στο ποσό των € 24.373.174,20 και οι φορολογικές ζημιές ανέρχονταν στο ποσό των € 4.748.318,92.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το ποσό του φόρου που προέκυψε με βάση τη φορολογική δήλωση υπολειπόταν του ποσού του φόρου που προέκυψε με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κατά € 509.835,70 και υπερέβαινε σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου της δήλωσης, επιβλήθηκε επί της ανωτέρω διαφοράς φόρου, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, υπολογιζόμενο σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς του φόρου, ήτοι $509.835,70 \times 50\% = 254.917,85$ €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.
- Εσφαλμένη ερμηνεία νόμου και εσφαλμένη εφαρμογή αναλογίας των φορολογικών ζημιών προς τις λογιστικές ζημιές κατά την 28/11/2012.

- Η απόσβεση μη αναγνωριζόμενων φορολογικά ζημιών δεν επηρεάζει την μεταφορά των αναγνωρίσιμων.
- Σε κάθε περίπτωση η απόσβεση ζημίας λόγω PSI δεν επηρεάζει τη μεταφορά των λοιπών φορολογικά αναγνωρίσιμων ζημιών.
- Προσβολή των Αρχών Ασφάλειας του Δικαίου και της Προστατευόμενης Εμπιστοσύνης των Φορολογούμενων.
- Εσφαλμένος μη συνυπολογισμός/συμψηφισμός πιστωτικού φόρου εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994: *«....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 υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς....»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994: *«1. Στο φόρο υπόκεινται:*

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 : *«11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.Ειδικά για το ποσό της ζημίας νομικού προσώπου της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που αποσβέσθηκε με ειδική προς τούτο μείωση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου αυτού, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.*

Επειδή το Β' τμήμα του ΣτΕ. με την αριθ. 3371/1998 απόφαση του έκρινε, ότι η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση τον κατά το χρόνο της μεταφοράς υπάρχοντα νόμιμο τίτλο περί της ζημίας αυτής, δηλαδή αυτού που αφορά το έτος κατά το οποίο προέκυψε η ζημία. Τέτοιοι μπορεί να είναι, ανάλογα με το στάδιο, στο

οποίο βρίσκεται η φορολογική υπόθεση, είτε η υποβληθείσα και μη ελεγχθείσα ακόμη φορολογική δήλωση, είτε το φύλλο ελέγχου, είτε δικαστική απόφαση.

Επειδή, η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση το νόμιμο τίτλο για τη ζημία αυτή, ο οποίος υπάρχει κατά το χρόνο της μεταφοράς (τον τίτλο, δηλαδή, που αφορά το έτος κατά το οποίο προέκυψε η ζημία). Τέτοιος μπορεί να είναι, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η φορολογική υπόθεση, είτε η φορολογική δήλωση που έχει υποβληθεί και δεν έχει ελεγχθεί, είτε το φύλλο ελέγχου, είτε δικαστική απόφαση. Συγκεκριμένα, από τους τίτλους αυτούς ληπτέος κάθε φορά υπόψη είναι ο τελευταίος που υπάρχει κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων του έτους της μεταφοράς, δεν είναι πάντως επιτρεπτός, ο κατά παρεμπόμπουσα δικαστική κρίση έλεγχος της νομιμότητας του τίτλου αυτού, κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων του έτους στο οποίο επιδιώκεται η μεταφορά της ζημίας, Στο τελευταίο αυτό έτος μπορούν να εξεταστούν μόνο τα ζητήματα που έχουν σχέση με τη νομιμότητα της ίδιας της μεταφοράς, όπως αν η μεταφορά επιτρέπεται και αν επιχειρείται μέσα στο νόμιμο χρόνο αφότου προέκυψε η ζημία, αν, όντως, έχει απομείνει υπόλοιπο ζημίας προς μεταφορά και ποιο το ύψος του και αν έχει γίνει συμψηφισμός μέρους της ζημίας αυτής προς κέρδη ενδιάμεσων ετών (ΣΤΕ 2100/2008,)

Επειδή με τα αριθ. πρωτ. 1040902/10614/B0012/22.04.2005 και 1023063/10298/B0012/13.12.2004 έγγραφά της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας έχει γίνει δεκτό, ότι η ζημία που προκύπτει σε βάρος ανώνυμης εταιρείας από την αποτίμηση χρεογράφων ή την πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α., αντίστοιχα (μη αναγνωριζόμενη φορολογικά), μπορεί να αποσβεσθεί με μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου, χωρίς να επηρεάζεται η μεταφορά των λοιπών φορολογικώς αναγνωρίσιμων ζημιών της εταιρείας.

Επειδή με το αριθ. πρωτ. 1071399/10821/B0012/5.10.2007 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Δ/ση Φορολογίας εισοδήματος Δ12) έχει γίνει δεκτό, ότι το ποσό ζημίας ανώνυμης εταιρείας που δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο μπορεί να καλυφθεί με μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου, χωρίς να επηρεάζεται η μεταφορά των λοιπών φορολογικώς αναγνωρίσιμων ζημιών της εταιρείας.

Επειδή το Υπουργείο Οικονομικών για απλοποίηση, διαφάνεια και εκσυγχρονισμό της φορολογικής Διοίκησης εξέδωσε ειδικό βιβλίο με τις διοικητικές λύσεις έτους 2007, το οποίο δημοσίευσε διανέμοντας το σε όλους τους υπαλλήλους, στο οποίο περιλαμβάνεται και το παραπάνω 1071399/10821/B0012/5.10.2007 έγγραφο. Σύμφωνα με τον πρόλογο του βιβλίου που υπογράφεται από τον τότε Υφυπουργό Οικονομικών <<Σκοπός της δημοσίευσης των φορολογικών αυτών λύσεων είναι η διευκόλυνση του έργου των φορολογικών αρχών και η έγκυρη και εμπειριστατωμένη πληροφόρηση των φορολογουμένων με αποτέλεσμα να αποφεύγονται οι διενέξεις και αμφισβητήσεις>>.

Επειδή , η ανωτέρω ερμηνευτική θέση της διοίκησης ,δεν έχει μεταβληθεί μέχρι σήμερα με νεώτερο έγγραφο και περαιτέρω με την πρόσφατα αντικατάσταση της παρ 2 του άρθρου 9 Ν 4174/2013 ορίζεται ρητά ότι:

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

Όπως η παρ. 2 του άρθρου 9 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β της παρ.1 του άρθρου 12 του Ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α΄ 80/7-6-2017) και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ιδίου νόμου ισχύει από 7/6/2017 και μετά

Επειδή εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η χρήση 2011 είχε περαιωθεί οριστικά με τακτικό φορολογικό έλεγχο χρήσεων 2004-2011 από την φορολογική αρχή με οριστικές λογιστικές ζημιές ισολογισμού ποσού € 24.373.174,20 και οριστικές προς μεταφορά και συμψηφισμό με κέρδη επομένων χρήσεων φορολογικές ζημιές ποσού € 4.748.318,92.. Η εκδοθείσα Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/20-10-2004 , αποτελεί το νόμιμο τίτλο για τη ζημία αυτή .

Επειδή η προσφεύγουσα με την από 28.11.2012 Έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων διέγραψε συνολικές ζημιές ποσού € 18.382.124,29 με ισόποση μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου, ήτοι δηλαδή διέγραψε α) ποσό ύψους 9.099.831,79 € που προέρχεται από την απορρόφηση της εταιρείας «.....» το έτος 2009 β) ποσό ύψους € 5.835.554,96 που προέρχεται από την εφαρμογή του PSI το έτος 2011 και γ) λοιπές εξωλειτουργικές ζημιές χρήσεων 2008 έως 2011 ύψους €3.446.737,54, που αφορούν i)λειτουργική ζημία της ύψους 1.620.030,79 €, ii) τόκους και συναφή έξοδα δανείων που είχε συνάψει η ύψους 924.174,27 € και iii) εξωλειτουργικά έξοδα (τόκους και δικαστικά έξοδα από την προμήθεια ιδιοσκευάσματος) ύψους 902.532,48 €.

Επειδή, με το 1071399/10821/B0012/5.10.2007 έγγραφο γίνεται δεκτό ότι η ζημία των 4.748.318,92 την οποία αναγνώρισε ο έλεγχος για συμψηφισμό με κέρδη επομένων χρήσεων αφενός δεν μπορεί να αμφισβητηθεί μελλοντικά και αφετέρου σύμφωνα με το ίδιο έγγραφο νόμιμα αναγνωρίζεται επειδή η μείωση κεφαλαίου που έγινε εντός της χρήσης 2012 με συμψηφισμό ζημιών , ανέρχεται σε ποσό 18.382.124,29 που είναι μικρότερο από την διαφορά (24.373.174,20 λογιστική ζημία -4.748.318,92 φορολογική ζημία βάσει οριστικού νόμιμου τίτλου μεταφοράς) = 19.624.855,28

Επειδή η φορολογική αρχή προκειμένου να επιστρέψει πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής δήλωσης χρήσεως 2014 ποσού 616.266,89 € διενήργησε μερικό έλεγχο της

χρήσης αυτής ως προς την ορθή και μόνο μεταφορά των οικονομικών δεδομένων των βιβλίων στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση.

Επειδή η φορολογική αρχή από το διενεργηθέντα έλεγχο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι: «Πράγματι ο Ν. 2190/1920 για τη διαδικασία μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου και τους περιορισμούς που ισχύουν σε αυτήν, δεν ορίζει ρητά τις επί μέρους τεχνικές μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου. Σύμφωνα με τις ανωτέρω αποφάσεις του Σ.τ.Ε. ότι η ανώνυμη εταιρεία ή η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σε περίπτωση μείωσης μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου για συμψηφισμό λογιστικών ζημιών θα πρέπει να διαγράψει τις λογιστικές καθώς και τις φορολογικές ζημίες κατά χρονολογική σειρά.

Με την αρχή δε της ιστορικότητας των λογιστικών – φορολογικών εγγραφών, βάσει της οποίας η αξιολόγηση – επίδραση αυτών στα οικονομικά – φορολογικά μεγέθη, λαμβάνεται υπόψη αφενός κατά τη στιγμή που πραγματοποιείται το λογιστικό – φορολογικό γεγονός και αφετέρου η επίδραση αυτή ξεκινάει από το παλαιότερο προς το νεώτερο γεγονός.

Αλλωστε σε περίπτωση δημιουργίας ζημίας σε περισσότερες από μία χρήσεις κατά τη μεταφορά τους στα επόμενα έτη προηγείται στο συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων ετών η παλαιότερη ζημία και έπεται η νεώτερη (παρ. 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/94).

Επομένως στην προκειμένη περίπτωση κατά την απόσβεση των ζημιών με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου το έτος 2012, προηγούνται οι φορολογικές ζημίες που δημιουργήθηκαν τα έτη 2008 & 2009 ποσού 4.199.947,12 € από τη ζημία ποσού 5.835.554,96 € από το PSI που δημιουργήθηκε το έτος 2011.

Κατόπιν τούτων και επειδή στις διατάξεις του Ν. 2238/94 (παρ. 3 του άρθρου 4 & παρ. 11 του άρθρου 105), τις οποίες οφείλουμε να εφαρμόζουμε δεν γίνεται διαχωρισμός λογιστικής και φορολογικής ζημίας και δεδομένου ότι η ελεγχόμενη δεν απέδειξε το αντίθετο με διατάξεις νόμου, ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση για μείωση των προς μεταφορά ζημιών, λόγω συμψηφισμού αυτών από τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, βάσει της ποσοστιαίας αναλογίας των φορολογικών ζημιών προς τις λογιστικές ζημίες κατά την 28/11/2012. Ήτοι $4.748.318,92 \times 18.382.124,29 / 24.373.174,20 = 3.581.158,03$.»

Συνέπεια του πορίσματος του ελέγχου, με το ποσό της μείωσης του κεφαλαίου μειώθηκαν κατ' αναλογία τόσο οι φορολογικές όσο και οι λογιστικές ζημίες κατά την 28/11/2012.

Επειδή , οι διατάξεις του Ν 2190/1920 που επικαλείται ο έλεγχος, αναφέρονται στον τρόπο συμψηφισμού των λογιστικών ζημιών και δεν άπτονται του θέματος αντιμετώπισης της ζημίας που μεταφέρεται με βάση τις φορολογικές διατάξεις των άρθρων 4 παρ 3 σε συνδυασμό με την παρ 4 του άρθρου 105 Ν 2238/94, το ζήτημα δε αυτό ερμηνεύτηκε με βάση το έγγραφο 1071399/10821/Β0012/5.10.2007 ,όπως προαναφέρθηκε.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα με την από 28.11.2012 Έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων της διέγραψε, με μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου, τις συγκεκριμένες ζημίες ποσού 18.382.124,29 €, όπως αυτές κατονομάζονται και αναλύονται στο από 28/12-11-2012 πρακτικό Δ.Σ.

Επειδή το ποσό ζημίας ανώνυμης εταιρείας που δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο μπορεί να καλυφθεί με μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου, χωρίς να επηρεάζεται η μεταφορά των λοιπών φορολογικώς αναγνωρίσιμων ζημιών της εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 9 του Ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ισχύει από την έναρξη ισχύος του Ν.4046/2012, δηλαδή από 14/2/2012 και μετά.... 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 η ζημία που διεγράφη με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ποσού 5.835.554,96 €, που αφορούσε ζημία από την εφαρμογή του PSI το έτος 2011, δεν περιλαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994 στο ποσό των 4.748.318,92 € (φορολογικές ζημιές) αλλά στο συνολικό ποσό των 24.373.174,20 € (λογιστικές ζημιές). **Θα πρέπει δε να εξεταστεί πλέον η περίπτωση εφαρμογής ή μη της παρ. 11 και 13 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τη παρ. 3 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου για το ποσό της διαγραφής της ζημίας των 5.835.554,96 € (PSI από ανταλλαγή ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου)**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ,ήτοι:
Οριστική ζημία προς μεταφορά για συμψηφισμό με κέρδη επομένων χρήσεων την 31/12/2011 ποσό 4.748.318,92 € .

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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 .