



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** : 213 1604 534  
**ΦΑΞ** : 213 1604 567

Καλλιθέα, 13/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1951

### **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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

**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 11/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 48771 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία .....που εδρεύει στο ....., ΑΦΜ ....., κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επί της με αρ. πρωτ. 31732/15-07-2016 επιφυλάξεως του άρθρου 20 Ν. 4174/2013, που υπεβλήθη από την

προσφεύγουσα συνημμένη με την με επιφύλαξη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 11/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 48771 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... 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 απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. .... της με αριθ.πρωτ. 31732/15-07-2016 επιφύλαξης του άρθρου 20 Κ.Φ.Δ, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί μη μεταφοράς για συμψηφισμό με το αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 5 ν.3220/2004,ζημίας 51.471,52 ευρώ.

Στην υπ' αρ. 13958/15-07-2016 υποβληθείσα με επιφύλαξη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,μετά τη φορολογική αναμόρφωση δήλωσε ζημίες ύψους 1.713.096,76 ευρώ,ενώ μετέφερε για συμψηφισμό με το υπόλοιπο του αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 5 ν.3220/2004 που σχηματίζει ποσό 1.661.625,24 ευρώ (κωδικός δήλωσης 059).

Παράλληλα με την υποβολή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, η προσφεύγουσα, κατέθεσε την υπ' αρ. 31732/15-07-2016 δήλωση επιφύλαξης,

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτό ότι:

α) ανεξαρτήτως του σχηματισμού ,του προορισμού και της λειτουργίας του αφορολόγητου αποθεματικού που σχηματίζει σύμφωνα με την αυτοτελή και ειδική διάταξη του άρθρου 5 ν.3220/2004

β) ανεξαρτήτως της λογιστικής εμφάνισης και μεταχείρισης της ζημίας,ακόμη και στην περίπτωση που έχει προηγουμένως λάβει χώρα συμψηφισμός της ζημίας αυτής με το εν λόγω αφορολόγητο αποθεματικό και

γ) δεδομένου ότι δεν υφίσταται αντίθετη ρητή διάταξη στο νόμο η οποία να θεσπίζει κάποιο σχετικό περιορισμό, όπως η αντίστοιχη προαναφερθείσα διάταξη της παρ.11 του άρθρου 105 του ν.2238,εν σχέση με το δικαίωμα μεταφοράς φορολογικής ζημίας.

## **Λόγοι ενδικοφανούς προσφυγής**

### **<<1. Νομικό πλαίσιο**

Το άρθρο 5 του ν. 3220/2004 ορίζει ότι: «1. Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης», που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2 του ν. 2939/2001 και τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη των ζημιών επόμενων χρήσεων. Αν μετά το συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό του με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον. 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχουν εφαρμογή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού της προηγούμενης

παραγράφου. ». Σύμφωνα μάλιστα με την αιτιολογική έκθεση επί της ως άνω διατάξεως, η ρύθμιση αυτή έχει ως σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης των εσόδων των επιχειρήσεων που λειτουργούν ως «Συστήματα Εναλλακτικής Διαχείρισης» σύμφωνα με τον ν. 2939/2001, η οποία θα είχε ως συνέπεια τη μείωση των διαθέσιμων πόρων που απαιτούνται στις επόμενες χρήσεις για την πραγματοποίηση επενδύσεων σε νέα έργα ανακύκλωσης.

Με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1022/29.02.2004, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του ν. 3220/2004, διευκρινίσθηκε από τη Διοίκηση ότι σε περίπτωση που οι εταιρείες που λειτουργούν ως συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης δεν εμφανίσουν τα κέρδη τους σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, είτε λόγω ιδίας παράλειψης είτε λόγω ύπαρξης λογιστικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων, ολόκληρο το ποσό των εν λόγω κερδών ή το μέρος αυτών που δεν εμφανίσθηκαν σε αποθεματικό υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος κατά τη χρήση που προέκυψαν.

Η βασική αρχή που διέπει την επιβολή ενιαίου φόρου επί του εισοδήματος («αρχή του ενιαίου της φορολογίας») αποτυπώνεται στο άρθρο 27 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., το οποίο εφαρμόζεται αναλόγως και επί ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών κατά το άρθρο 47 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα, και ορίζει ότι: «1. 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 μεταγενέστερου έτους. ».

Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη, προβλέπεται, υπό προϋποθέσεις και κατ' εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας των διαχειριστικών χρήσεων, η δυνατότητα μεταφορά της ζημίας που προέκυψε σε ένα φορολογικό έτος προκειμένου να συμψηφισθεί με κερδοφόρα αποτελέσματα επομένων χρήσεων. Ειδικότερα, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) από επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει σε ένα φορολογικό έτος εάν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο διαδοχικώς στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κ.Φ.Ε., ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρούνται όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45, μεταξύ των οποίων οι ημεδαπές κεφαλαιουχικές εταιρείες και τα ημεδαπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ενώ σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η οποία εφαρμόζεται αναλογικά και για τα νομικά πρόσωπα κατά την παρ. 1 του άρθρου 47 του ίδιου Κώδικα, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές, μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Το άρθρο 22 Κ.Φ.Ε. προβλέπει το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης όλων καταρχήν των δαπανών που αφορούν την επιχειρηματική της δραστηριότητα, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 Κ.Φ.Ε., το οποίο θεσπίζει

επιμέρους περιορισμούς ως προς την άσκηση του δικαιώματος αυτού με την περιοριστική παράθεση συγκεκριμένων μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών. Επίσης, με το άρθρο 44 Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι αντικείμενο του ετήσιου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι τα κέρδη που πραγματοποιούν τα πρόσωπα αυτά.

Από τις προεκτεθείσες διατάξεις συνάγουμε ευλόγως τα εξής:

**α.** Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, για την εξεύρεση του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σε ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος, αφαιρούν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα τις εκπιπτόμενες φορολογικά δαπάνες του έτους αυτού.

**β.** Σύμφωνα με τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, το εισόδημα που προέκυψε σε ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος υπόκειται σε φόρο μετά από αυτονόητο συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτού.

**γ.** Κατά παρέκκλιση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η επιχείρηση έχει δικαίωμα να μεταφέρει τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., η οποία ρυθμίζει το ζήτημα με αποκλειστικό τρόπο.

**δ.** Τυχόν περιορισμός του δικαιώματος μεταφοράς φορολογικής ζημίας προς συμψηφισμό σε επόμενα έτη θα πρέπει να απορρέει ευθέως και ρητώς από την εφαρμοστέα φορολογική νομοθεσία.

## **2. Αναγνώριση δικαιώματος μεταφοράς ζημίας προς συμψηφισμό με μελλοντικά επιχειρηματικά κέρδη κατ' άρθρο 27 Κ.Φ.Ε.**

Όπως προαναφέραμε, η εταιρεία μας λειτουργεί από το έτος 2003 ως Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του ν. 2939/2001, κατόπιν σχετικής εγκριτικής απόφασης του Υπουργού ΠΕΧΩΔΕ και τα κέρδη από τη δραστηριότητά της εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, σύμφωνα με την ειδική διάταξη του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, με σκοπό την κάλυψη μελλοντικών ζημιών.

Ο λόγος για τον οποίον υπεβλήθη η επιφύλαξή μας είναι ότι θα πρέπει να αναγνωρισθεί ότι ως προς την εταιρεία μας ισχύουν οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του

Κ.Φ.Ε., μεταξύ των οποίων και η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 27 αυτού και, ως εκ τούτου, η ζημία που προκύπτει κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας μας, ανεξαρτήτως συμψηφισμού της με το αποθεματικό από κέρδη προηγούμενων χρήσεων για λογιστικούς σκοπούς κατ' άρθρο 5 του ν. 3220/2004, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη, θεωρούμενη ως νομίμως εμφανιζόμενη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω έτους προς μεταφορά.

Ειδικότερα, ανεξαρτήτως της δημιουργίας και τυχόν αξιοποίησης του εν λόγω ειδικού αποθεματικού σε περίπτωση ύπαρξης λογιστικών ζημιών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ως άνω άρθρου, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εταιρεία μας δεν στερείται του δικαιώματος μεταφοράς της προκύπτουσας ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο παρέχεται από την φορολογική νομοθεσία αδιακρίτως και ανεξαιρέτως σε όλα τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45 Κ.Φ.Ε., χωρίς να γίνεται οποιαδήποτε μνεία σε τυχόν εξάρτηση του δικαιώματος αυτού από την λογιστική μεταχείριση της εν λόγω ζημίας.

Σε ανάπτυξη των ανωτέρω επαγόμεθα τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 2939/2001 με τίτλο «*Όροι και προϋποθέσεις για την εναλλακτική διαχείριση των συσκευασιών - Συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης*», η χρηματική εισφορά που καταβάλλουν οι ενδιαφερόμενοι διαχειριστές στα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης, όπως αυτό της εταιρείας μας, προορίζονται αποκλειστικά και μόνο, όπως και τα άλλα έσοδα του συστήματος, για την κάλυψη του κόστους της εναλλακτικής διαχείρισης και του ποσοστού επί της εν λόγω εισφοράς που αποδίδεται στον Ε.Ο.Ε.Δ.Σ.Α.Π.1, ήτοι στον αρμόδιο φορέα του Υπουργείου Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (Υ.Π.Ε.Κ.Α.) για τον σχεδιασμό και την εφαρμογή της πολιτικής για την ανακύκλωση στην Ελλάδα, στο πλαίσιο της εναλλακτικής διαχείρισης (§ Β.2.β.α), ως βασικός πόρος αυτού.
2. Παράλληλα, στο ίδιο άρθρο ορίζεται ότι σε περίπτωση ανάκλησης ή μη ανανέωσης της έγκρισης ενός συστήματος ή λύσης του νομικού προσώπου ενός συστήματος, το ποσό που απομένει, ύστερα από την εξόφληση των οφειλών του συστήματος αυτού προς τρίτους, περιέρχεται στον Ε.Ο.Ε.Δ.Σ.Α.Π. (ήδη Ε.Ο.ΑΝ.), ο οποίος υποχρεούται να το αποδώσει σε υφιστάμενα ή νέα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης συσκευασιών (§ Γ.2) και όχι στους μετόχους του νομικού προσώπου. Μάλιστα, με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 3854/2010, με τον οποίο προστέθηκε η ως άνω πρόβλεψη ως τελευταίο εδάφιο στην παρ. Γ του άρθρου 7 του ν. 2939/2001, αποσαφηνίσθηκε ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας των συστημάτων εναλλακτικής

---

<sup>1</sup> ήδη Ελληνικός Οργανισμός Ανακύκλωσης, Ε.Ο.ΑΝ.

διαχείρισης και διευκρινίσθηκε ειδικότερα ότι τυχόν κέρδη των συστημάτων δεν διανέμονται στους μετόχους αυτών.

3. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η εταιρεία μας, αν και έχει τη μορφή ανώνυμης εταιρείας του κ.ν. 2190/1920, συνιστά νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ειδικού τύπου, ενώ, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2939/2001 δεν προβαίνει σε διανομή κερδών υπό οποιαδήποτε μορφή στους μετόχους της ούτε και υπό μορφή προϊόντος εκκαθαρίσεως σε περίπτωση λύσης ή παύσης λειτουργίας της. Αντιθέτως, οι χρηματικές εισφορές που καταβάλλουν οι διαχειριστές έχουν ως ουσιαστικό και απώτερο σκοπό την χρηματοδότηση-επένδυση δράσεων ανακύκλωσης από τις εταιρείες του ν. 2939/2001 και την ενίσχυση των πόρων του αρμόδιου κρατικού φορέα ενώ, παράλληλα, η παρεχόμενη δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 5 του ν. 3220/2004 δεν έχει σκοπό να εισαγάγει ή να καθιερώσει κάποιο ειδικό φορολογικό καθεστώς που να διέπει τα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης, αλλά, όπως προκύπτει και από τη σχετική αναφορά που γίνεται στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού, στοχεύει στο να διασφαλίσει την ύπαρξη διαθεσίμων πόρων για την επίτευξη του σκοπού των εταιρειών που λειτουργούν υπό αυτή την ιδιότητα.
4. Το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ρυθμίζεται ρητά και ειδικά από την παρ. 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Ε. και καταλαμβάνει όλα τα νομικά πρόσωπα τα οποία υπάγονται στις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, και, άρα και τα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001 .
5. Άλλωστε, δεν υφίσταται καμία διάταξη νόμου η οποία να θεσπίζει κάποια ειδική εξαίρεση εν σχέση με τα συλλογικά συστήματα του ν. 2939/2001 από την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, πλην της προαναφερόμενης διάταξης του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, η οποία αφορά αποκλειστικά τον σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού και ουδεμία μνεία κάνει σχετικά με τα ζητήματα μεταφοράς της εκάστοτε φορολογικής ζημίας. Ούτε βεβαίως υφίσταται καμία άλλη διάταξη στη φορολογική νομοθεσία η οποία να περιορίζει το δικαίωμα αυτό. Άλλωστε, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο σκοπός των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Ε., ήτοι η ελάττωση ή πλήρης εξάλειψη των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από τα εισοδήματα των κερδοφόρων χρήσεων, κατά παρέκκλιση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, δεν θα ήταν δυνατόν να ανατραπεί ή να περιορισθεί χωρίς ειδική και ρητή προς τούτο νομοθετική πρόβλεψη η οποία να καταλαμβάνει ρητώς και τις εταιρείες του ν. 2939/2001, όπως θα ήταν αναγκαίο να συμβαίνει υπό το φως και

της αρχής της στενής γραμματικής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, που συνιστά απόρροια της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

6. Προς περαιτέρω επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού μας ότι η λογιστική μείωση του αφορολόγητου αποθεματικού δεν θα πρέπει να συνεπάγεται άνευ ετέρου και άνευ ρητής νομοθετικής πρόβλεψης και απώλεια του δικαιώματος μεταφοράς τυχόν προκύπτουσας φορολογικής ζημίας, σημειώνουμε ότι, ως προς το ζήτημα μεταφοράς φορολογικής ζημίας, αν και στο παρελθόν (1981) και στο πλαίσιο ερμηνείας των σχετικών περί μεταφοράς ζημίας διατάξεων του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 3 ν. 2238/ 1994) η Διοίκηση είχε διατυπώσει την άποψη ότι σε περίπτωση μείωσης μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας με σκοπό την κάλυψη του ποσού της λογιστικής ζημίας κατά τις διατάξεις της ισχύουσας εμπορικής νομοθεσίας περί ανωνύμων εταιρειών (κ.ν. 2190/1920) και μη εμφάνισης της τελευταίας στον ισολογισμό του έτους της μεταφοράς επήρχετο απώλεια του δικαιώματος μεταφοράς της αντίστοιχης φορολογικής ζημίας, το Συμβούλιο της Επικρατείας με πάγια νομολογία<sup>(3)</sup> έχει κάνει δεκτό ότι η τυχόν απόσβεση της συσσωρευμένης ζημίας από λογιστικής πλευράς δεν ασκεί επιρροή ως προς το δικαίωμα μεταφοράς της φορολογικής ζημίας το οποίο ερείδεται σε ειδικές και αυτοτελείς διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που ρυθμίζουν το ζήτημα αυτό αποκλειστικά. Μόνον κατόπιν της προσθήκης στην παρ. 11 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 3522/2006 θεσπίσθηκε ειδική πρόβλεψη ότι επί αποσβέσεως ζημίας με ειδική προς τούτο μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν βρίσκουν εφαρμογή οι διατάξεις περί μεταφοράς της φορολογικής ζημίας του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
7. Άλλωστε, και υπό το φώς του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος στο άρθρο 27 αυτού προβλέπει το δικαίωμα μεταφοράς που δεν επηρεάζεται από την λογιστική μεταχείριση της ζημίας, έχει ήδη πρόσφατα διευκρινισθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, με ρητή αναφορά στην προπαρατιθέμενη πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι ελλείπει ρητής διάταξης που να ορίζει αντίθετα, σε περίπτωση εμφάνισης λογιστικών ζημιών και μείωσης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου της επιχείρησης με συμψηφισμό αυτών, οι υπόψη ζημίες κατά το μέρος που αναγνωρίζονται φορολογικά σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., εξακολουθούν για φορολογικούς σκοπούς να μεταφέρονται προς συμψηφισμό με τα κέρδη των επομένων φορολογικών ετών, μολονότι για λογιστικούς σκοπούς έχουν ήδη απορροφηθεί από τους μετόχους λόγω της μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.>>

**Επειδή**, η προσφεύγουσα αποτελεί επιχείρηση που λειτουργεί ως «Σύστημα Εναλλακτικής διαχείρισης» που προβλέπεται από την παρ 19 του άρθρου 2 του Ν 2939/2001:

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 3220/20004:

Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης", που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α') και τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη των ζημιών επόμενων χρήσεων. Αν μετά το συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό του με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον.

Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχουν εφαρμογή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού της προηγούμενης παραγράφου.

**Επειδή**, ως προς το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης των λογιστικών διαφορών που προκύπτουν μετά από φορολογική αναμόρφωση, στην περίπτωση των εταιρειών του Ν. 2939/2001, το Υπουργείο Οικονομικών (Διεύθυνση φορολογίας εισοδήματος –Τμήμα Β') στο πλαίσιο ατομικής λύσης που εξέδωσε σε απάντηση σχετικού ερωτήματος που τέθηκε από ανώνυμη εταιρεία που λειτουργεί ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του Ν. 2939/2001, με το 23-02-2011 από έγγραφο έλαβε την ερμηνευτική θέση ότι:

«4. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει, ότι τα κέρδη που αποκτά επιχείρηση η οποία λειτουργεί ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» του ν. 2939/2001 από τη δραστηριότητά της αποτελούν φορολογητέο εισόδημα αυτής, αλλά εφόσον η ίδια το επιθυμεί, μπορούν αυτά να τύχουν προσωρινής (μέχρι του χρόνου διανομής τους ή διάλυσης της επιχείρησης) απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, με σκοπό να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ζημιών επόμενων χρήσεων.

5. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι λογιστικές διαφορές, είτε δηλούμενες, είτε μετά από φορολογικό έλεγχο, ουσιαστικά αναφέρονται σε κέρδη πλασματικά που δεν έχουν πραγματοποιηθεί εν τοις πράγμασι, αλλά αφορούν στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει, ότι αυτές δεν πρέπει να επηρεάζουν το σχηματισθέν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις αποθεματικό. Και τούτο, διότι δεν νοείται η διανομή, κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού ή διάλυσης της επιχείρησης, πλασματικών κερδών, αλλά μόνο πραγματικών που έχουν προκύψει από τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι οι λογιστικές διαφορές που πιθανόν θα προκύψουν σε μελλοντικό φορολογικό έλεγχο ανώνυμης εταιρίας που λειτουργεί ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» του ν. 2939/2001, δεν προσauξάνουν το αποθεματικό που έχει σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, αλλά υπόκεινται σε φορολογία στη χρήση που αφορούν, με βάση την αρχή της αυτοτέλει των χρήσεων».

**Επειδή**, η δημιουργία του αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για τον συμψηφισμό των ζημιών επόμενων χρήσεων και δεν αποτελεί μέγεθος φορολογικά αδιάφορο αφού με την διανομή του την κεφαλαιοποίηση ή κατά τη λύση της εταιρείας υπόκειται σε φορολογία.

**Επειδή**, οι ζημιές που συμψηφίζει η προσφεύγουσα με το συσσωρευμένο αποθεματικό του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 (μείωση αποθεματικού), είναι οι λογιστικές ζημιές του Ισολογισμού, επόμενο είναι η φορολογική αναμόρφωση των ζημιών του Ισολογισμού και ουσιαστικά η μείωση των ζημιών αυτών με λογιστικές διαφορές δεδομένου ότι εφόσον δεν αυξάνουν το αποθεματικό πρέπει να φορολογηθούν σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 48771 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την ..... , με ΑΦΜ .....

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 .