



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604526

**ΦΑΞ** : 213 1604567

Καλλιθέα, 23/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1673

## 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 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα το ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ, οδός ....., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επί της υπ' αριθμ. ....../28-06-

2016 επιφύλαξης της σχετικά με τη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

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

Επί της από 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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. Ηρακλείου της με αριθμ. πρωτ. ..../28-06-2016 δήλωσης με επιφύλαξη της προσφεύγουσας, απορρίφθηκε σιωπηρά η επιφύλαξή της ως προς την αναγραφή στον κωδικό «039 Ζημιά παρελθουσών ετών» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2014 του ποσού των 268.974,11 ευρώ. Το ποσό αυτό αφορά υπόλοιπο μεταφοράς ζημίας που δημιουργήθηκε στη χρήση 2008 της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία μετασχηματίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2166/1993, στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία «.....».

Η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου δεν αναγνώρισε φορολογικά προς μεταφορά στο φορολογικό έτος 2014 την ως άνω ζημιά και δεν απάντησε στην από 28/06/2016 επιφύλαξη, με αποτέλεσμα να προκύψει ποσό οφειλόμενου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ύψους 74.111,06 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου ποσού 74.111,06 ευρώ νομιμοτόκως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Κατά τη μετατροπή μιας ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου, αλλά απλά μεταβάλλεται ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρείας σε ανώνυμη. Κατά τις θεμελιώδεις αρχές λοιπόν του εμπορικού δικαίου, η φύση της μετατροπής είναι τέτοια που δικαιολογεί τη διατήρηση του συγκεκριμένου δικαιώματος μεταφοράς της ζημίας της διάταξης του άρθρου 4 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και μετά την ολοκλήρωση του εν λόγω μετασχηματισμού, καθώς δεν οδηγεί σε κατάλυση της νομικής προσωπικότητας κατά τη μετάβαση στο νέο εταιρικό τύπο και εξάλλου θα ήταν αδιανόητο το ίδιο νομικό πρόσωπο να μην μπορεί να συμψηφίσει στα ίδια αυτού κέρδη τις ίδιες αυτού ζημίες.
- Η ρύθμιση του άρθρου 322 παρ. 4 του ν. 4072/2012, η οποία έδωσε το δικαίωμα στην απορροφώσα εταιρεία να μεταφέρει τις δικές της φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες παρελθουσών χρήσεων, εφαρμόζεται αναλογικά και ως προς τη μετατρεπόμενη εταιρεία, ούτως

ώστε να υπάρχει ενιαία φορολογική αντιμετώπιση των ζημιών των επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται βάσει των διατάξεων του ν. 2166/1993, χωρίς να μεταβάλλουν τη νομική τους προσωπικότητα. Σε διαφορετική περίπτωση η ρύθμιση αυτή θα αποτελούσε άνιση μεταχείριση αντίθετη στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος.

- Στη μετατροπή με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 δεν αμφισβητείται η δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών.
- Το δικαίωμα της μεταφοράς ζημιών παρέχεται ρητά από τον προϊσχύσαντα κώδικα φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 3 του ν. 2238/1994) υπό τον όρο ότι η επιχείρηση ασκείται υπό το ίδιο πρόσωπο, προϋπόθεση η οποία εν προκειμένω συντρέχει.
- Η αποστέρηση του δικαιώματος μεταφοράς ζημιών αντίκειται και ματαιώνει το σκοπό του αναπτυξιακού νόμου 2166/1993 που είναι η δημιουργία ισχυρών επιχειρήσεων.

**Επειδή** στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 ν. 2238/1994 ορίζεται:

*«3. .... 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.*

*Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.....»*

**Επειδή** στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 2166/1993 ορίζεται:

*«1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:  
α. Μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.*

*β. Απορροφήσεως επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.*

*γ. Συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ.1 και 79 του κ.ν.2190/1920.*

*δ. Διασπάσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 81 παράγραφος 1 του κ.ν.2190/1920 (ΦΕΚ 144 Α'), με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται από υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες.*

*ε. Εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία.*

στ. Συγχώνευσης αστικών συνεταιρισμών του ν. 1667/1986 (ΦΕΚ 204 Α') με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του νόμου αυτού.

Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου η εταιρία που προκύπτει από το μετασχηματισμό θα αναφέρεται κατωτέρω ως "νέα εταιρία"».

**Επειδή** στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993, όπως η παράγραφος αυτή τέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 322 του ν. 4072/2012 και εφαρμόζεται για απορροφήσεις για την πραγματοποίηση των οποίων συντάσσονται ισολογισμοί μετασχηματισμού από τη δημοσίευση του ν. 4072/2012 και μετά, ήτοι 11-04-2012, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 322 του ίδιου νόμου, ορίζεται:

«3. Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρίας. Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994. Κατ' εξαίρεση, οι επιχειρήσεις που ρύθμισαν τα χρέη τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 μπορούν να μεταφέρουν εν όλω ή εν μέρει το υπόλοιπο του λογαριασμού ζημίες, το οποίο προκύπτει μετά το συμβιβασμό με τους πιστωτές τους και την επικύρωσή του από το Εφετείο, στο λογαριασμό 16.05 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ασωμάτων στοιχείων παγίου ενεργητικού. Η ύπαρξη υπολοίπου του παραπάνω λογαριασμού δεν επηρεάζει τη διανομή κερδών. Ειδικά για τη ζημία παρελθουσών χρήσεων της απορροφώσας ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.»

**Επειδή** στην παράγραφο 3 του άρθρου 5 του ν. 2166/1993 αναφέρεται:

«3. Κατά το χρόνο ισχύος του ν.δ.1297/1972 και προς το σκοπό μετασχηματισμού τους, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν ή τη διαδικασία μετασχηματισμού του νομοθετικού διατάγματος αυτού ή τη διαδικασία του παρόντος νόμου.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προήλθε από τη μετατροπή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» σε ανώνυμη εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2166/1993, όπως προκύπτει από το από 18/09/2013 και με αριθμ. ....συμβολαιογραφικό έγγραφο σύστασης ανώνυμης εταιρείας του συμβολαιογράφου ..... Στο συγκεκριμένο αναπτυξιακό νόμο ορίζεται ρητά, όπως παρατέθηκε παραπάνω, ότι για το ποσό των ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων που μεταφέρονται στη νέα εταιρεία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 με αποκλειστική εξαίρεση τη ζημία της απορροφώσας ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη νομίμως απορρίφθηκε η από 28/06/2016 επιφύλαξή της και δεν αναγνωρίστηκε φορολογικά προς μεταφορά σε επόμενο οικονομικό έτος ζημία συνολικού ποσού 268.974,11 ευρώ παρελθουσών ετών της μετασχηματισθείσας ετερόρρυθμης εταιρείας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

**Επειδή** η αποστέρηση του δικαιώματος μεταφοράς ζημιών δεν αντίκειται και ουδόλως ματαιώνει το σκοπό του αναπτυξιακού νόμου 2166/1993, καθώς στις νέες εταιρείες παρέχονται φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις, αναπτυξιακά και λοιπά κίνητρα και μεταφέρονται ευεργετήματα άλλων αναπτυξιακών νόμων, όπως αναλυτικά παρατίθενται στα άρθρα 3, 6 και 8 του ν. 2166/1993.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία θέτει ζήτημα άνισης μεταχείρισης και παραβίασης του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντάγματος, όμως 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**

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :**

**Τελικό Χρεωστικό: 74.111,06 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε στις 29/06/2016 (ΑΧΚ ..... ) από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.