



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, 25/01/2017

Αριθμός απόφασης: 790

## 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 27/9/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 41275 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. 24203/1-6-2016 επιφυλάξεως του άρθρου 20 Ν. 4174/2013 που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα συνημμένη στην τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) 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 27-9-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 41275 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 από 24203/1-6-2016 ειδικής και αιτιολογημένης επιφύλαξης του άρθρου 20 Κ.Φ.Δ, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί μη υπαγωγή σε φορολόγηση του επί πλέον των λογιστικών κερδών ποσό 948.388,60 ευρώ, που δηλώθηκε σαν φορολογική αναμόρφωση με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012.

Στην υπ' αρ. 9/1-6-2016 τροποποιητική, υποβληθείσα με επιφύλαξη, δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 που υπέβαλε η προσφεύγουσα, δήλωσε καθαρό εισόδημα, ύψους 948.386,60 ευρώ, το οποίο αφορά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ. 025) του οικ. έτους 2012 και το υπήγαγε σε φορολογία με φορολογικό συντελεστή 20% πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων συνολικού ποσού 280.722,43 ευρώ.

Παράλληλα με την υποβολή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, η προσφεύγουσα, κατέθεσε την υπ' αρ. 24203/1-6-2016 δήλωση επιφύλαξης,

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

- Γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή της.
- Ακυρωθεί και εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
- Γίνει αποδεκτή η επιφύλαξή της, που διατύπωσε στη τροποποιητική φορολογική δήλωσή της οικ. έτους 2012, ώστε να αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 948.386,60 ευρώ.
- Διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και να της επιστραφεί το ποσό του εν λόγω φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως, 280.722,43 ευρώ.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

### **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, διευκρινίστηκε 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 ίδιας παράλειψης είτε λόγω ύπαρξης λογιστικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων, ολόκληρο το ποσό των εν λόγω κερδών ή το μέρος αυτών που δεν εμφανίστηκαν σε αποθεματικό υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος κατά τη χρήση που προέκυψαν.

Ειδικώς ως προς το ζήτημα φορολογικής μεταχείρισης των λογιστικών διαφορών που προκύπτουν μετά από φορολογικό έλεγχο ή βάσει δηλώσεως ειδικώς στην περίπτωση των εταιρειών του ν. 2939/2001, το Υπουργείο Οικονομικών (Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμήμα Β') στο πλαίσιο ατομικής λύσης που εξέδωσε σε απάντηση επί σχετικού ερωτήματος που τέθηκε από ανώνυμη εταιρεία που λειτουργεί ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001 [έγγραφο με ημερομηνία 23.2.2011, Σχετικό 6] έλαβε την ερμηνευτική θέση ότι οι λογιστικές διαφορές συνιστούν «πλασματικά» κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και όχι πραγματικά κέρδη και, άρα, δεν προσαυξάνουν το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, αλλά υπόκεινται σε φορολογία στη χρήση που αφορούν, με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Η βασική αρχή που διέπει την επιβολή ενιαίου φόρου επί του εισοδήματος («αρχή του ενιαίου της φορολογίας») αποτυπώνεται στο άρθρο 4 παρ. 3<sup>1</sup> του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Φ.Ε.)<sup>2</sup>, το οποίο εφαρμόζεται αναλόγως και για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες κατά τα άρθρα 101 παρ. 1 και 105 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο<sup>3</sup>, ορίζει ότι: «Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου [...] Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές [...] επιχειρήσεις που προκύπτει από τα βιβλία του υποχρέου 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».

<sup>1</sup> Στο άρθρο 4 παρ. 3 του ν. 2238/1994 κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955, όπως είχαν αντικατασταθεί με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 1828/1989.

<sup>2</sup> Ίσχυσε για εισοδήματα που αποκτώνται έως και 31.12.2013, ήτοι μέχρι την κατάργησή του από 1.1.2014 δια της παρ. 25 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

<sup>3</sup> Πριν από την προσθήκη εδαφίου στην παράγραφο 11 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, με την παράγραφο 3 του άρθρου 9 του ν. 3522/2006.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε.<sup>4</sup>, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζεται το κέρδος που αποκτά ένας φορολογούμενος από το σύνολο των εμπορικών του επιχειρήσεων. Κατά την κρινόμενη περίοδο, ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού (φορολογητέου) εισοδήματος των επιχειρήσεων με βιβλία τρίτης κατηγορίας γινόταν βάσει των διατάξεων 30 και 31 Κ.Φ.Ε., οι οποίες ρύθμιζαν την μέθοδο εξεύρεσης των ακαθάριστων εσόδων και του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, αντίστοιχα. Η νομική βάση για τη μεθοδολογία αυτή βρίσκεται στις διατάξεις των άρ. 31 παρ. 18 και 105 παρ. 7 Κ.Φ.Ε., οι οποίες με παρόμοια διατύπωση όριζαν ότι το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης των δαπανών που αναγνωρίζονται ως εκπεστές αποτελεί το καθαρό εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας. Όπως είναι γνωστό, το άρθρο 31 Κ.Φ.Ε. καθιερώνει τον τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων, προβλέποντας καταρχήν το δικαίωμα έκπτωσης των επιμέρους ρητά μνημονευόμενων στο άρθρο αυτό δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και, περαιτέρω, θέτοντας επιμέρους περιορισμούς ως προς την άσκηση του δικαιώματος αυτού. Επίσης, με το άρθρο 99 Κ.Φ.Ε. οριζόταν ότι στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή.

Τέλος, αξίζει να σημειώσουμε ότι χαρακτηριστική περίπτωση αυτοτελούς φορολόγησης εισοδήματος υπό τον κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η προβλεπόμενη στην διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 106 Κ.Φ.Ε., σύμφωνα με την οποία τα αφορολόγητα αποθεματικά ανωνύμων εταιρειών φορολογούνταν μόνο σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αυτών «αυτοτελώς» κατά χρόνο που γίνεται η διανομή ή η κεφαλαιοποίηση, «μη συναθροιζόμενων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού». Προκύπτει συνεπώς ότι το ως άνω άρθρο καθιέρωνε ειδική και εξαιρετική πρόβλεψη, δύναμει της οποίας η φορολογική μεταχείριση των αφορολόγητων αποθεματικών δεν συναρτάτο με τη γενική φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου την οποία υπείχε εν σχέση με τα αποτελέσματα κάθε χρήσης και, ως εκ τούτου, τα ποσά αυτά δεν προσαύξαναν τα κέρδη της χρήσεως ούτε, βεβαίως, συμψηφίζονταν με τυχόν ζημίες της χρήσεως ή παρελθουσών χρήσεων με δικαίωμα μεταφοράς κατά τη γενική αρχή της παρ. 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.

Από τις προεκτεθείσες διατάξεις συνάγουμε ευλόγως τα εξής συμπεράσματα:

**α.** Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος (κέρδους) χρήσης, αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδά τους τις εκπιπτόμενες φορολογικά δαπάνες της χρήσης αυτής, σύμφωνα και με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

**β.** Η ζημία από εμπορικές επιχειρήσεις συνιστά «αρνητικό στοιχείο εισοδήματος» και καλύπτεται υποχρεωτικά με συμψηφισμό «θετικού στοιχείου εισοδήματος» (κέρδους) μέσα στο ίδιο έτος.

**γ.** Για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, προϋπόθεση είναι η ύπαρξη θετικών στοιχείων εισοδήματος (καθαρών κερδών) και επίσης είναι προφανές ότι δεν προβλέπεται η αυτοτελής φορολόγηση ορισμένης κατηγορίας κερδών (π.χ. λογιστικών διαφορών) σε περίπτωση ύπαρξης συνολικά ζημιογόνου αποτελέσματος χρήσης.

**δ.** Η υποχρέωση αυτοτελούς φορολόγησης μίας συγκεκριμένης κατηγορίας κερδών και η συνακόλουθη απαγόρευση συμψηφισμού του προκύπτοντος φόρου με τυχόν προκύπτουσα ζημία θα πρέπει να απορρέει ευθέως και ρητώς από την εφαρμοστέα φορολογική νομοθεσία.

<sup>4</sup> Ίσχυσε για εισοδήματα που αποκτώνται έως και 31.12.2013, ήτοι μέχρι την κατάργησή του από 1.1.2014 δια της παρ. 25 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

## **2. Έλλειψη υποχρέωσης αυτοτελούς φορολόγησης λογιστικών διαφορών και δικαίωμα συμψηφισμού τους με τρέχουσα ή μεταφερόμενη φορολογική ζημία**

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 οποίο υπεβλήθη η επιφύλαξη μας είναι ότι τα επιπλέον των λογιστικών φορολογητέα κέρδη τα οποία προέκυψαν από την τροποποιητική φορολογική δήλωση που υπέβαλε η εταιρεία μας για τη διαχειριστική χρήση 2011 θα πρέπει να συμψηφισθούν με υπερβάλλον αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από την εν γένει δραστηριότητα της εταιρείας μας (ζημία ισολογισμού) με αποτέλεσμα χρήση για φορολογικούς σκοπούς ζημία, κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να ασκεί ως προς τα ζητήματα αυτά επιρροή η δημιουργία και η λειτουργία του εν λόγω αφορολόγητου αποθεματικού.

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, η εταιρεία μας δεν στερείται του δικαιώματος συμψηφισμού τυχόν λογιστικών διαφορών, που αντιπροσωπεύουν φορολογητέο μέγεθος προστιθέμενο στα λοιπά φορολογητέα κέρδη, με αρνητικό στοιχείο (ζημία) της χρήσης το οποίο παρέχεται από την φορολογική νομοθεσία αδιακρίτως και ανεξαιρέτως σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή λογιστικά βιβλία.

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.<sup>5</sup>, 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 διαχείρισης και διευκρινίσθηκε ειδικότερα ότι τυχόν κέρδη των συστημάτων δεν διανέμονται στους μετόχους αυτών.

<sup>5</sup> ήδη Ελληνικός Οργανισμός Ανακύκλωσης, Ε.Ο.ΑΝ.

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. Επίσης, χρήζει επισήμανσης το γεγονός ότι δεν υφίσταται καμία διάταξη νόμου η οποία να θεσπίζει κάποια ειδική εξαίρεση εν σχέσει με τα συλλογικά συστήματα ανακύκλωσης 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 φορολογικής μεταχείρισης τυχόν λογιστικών διαφορών. Ούτε βεβαίως υφίσταται καμία διάταξη η οποία να επιβάλλει την αυτοτελή φορολογία των λογιστικών διαφορών στην προκειμένη περίπτωση. Άλλωστε, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο σκοπός των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε., ήτοι η ελάττωση ή πλήρης εξάλειψη των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από τα εισοδήματα των κερδοφόρων 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.
5. Επιπρόσθετα, ανεξαρτήτως της ορθότητας ή μη της ερμηνείας που δόθηκε από τη Διοίκηση αναφορικά με το ζήτημα της μη συμμετοχής των λογιστικών διαφορών, που είτε δηλώνονται εκουσίως από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση του ν. 2939/2001 στη σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε προκύπτουν από τυχόν διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, στον σχηματισμό του ειδικού αποθεματικού του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, είναι σαφές ότι εν λόγω γνώμη της Διοίκησης αφορά αποκλειστικά την αντιμετώπιση των λογιστικών διαφορών υπό το φως του προαναφερθέντος άρθρου 5 (συμμετοχή τους ή μη στη δημιουργία του αποθεματικού) και δεν εκτείνεται σε ειδικότερα ζητήματα που αφορούν τον τρόπο ή την μέθοδο φορολόγησης αυτών. Ωστόσο, στο συμπέρασμα της ως άνω ατομικής λύσης, η Διοίκηση εκφράζει τη θέση ότι τα επίμαχα κέρδη υπόκεινται σε φορολογία στη χρήση που αφορούν, με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, δεχόμενη, έστω και εμμέσως, την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος. Και υπό την ερμηνεία αυτή της Διοίκησης δηλαδή, η υπαγωγή σε φόρο των κατά περίπτωση μη εκπιπτόμενων φορολογικά δαπανών διέπεται από τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία προβλέπεται η φορολόγηση του εισοδήματος που προέκυψε σε ένα συγκεκριμένο

φορολογικό έτος μετά από αυτονόητο συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτού.

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 συμψηφισμού των λογιστικών διαφορών με την υπάρχουσα φορολογική ζημία (χρήσης ή μεταφερόμενη) σημειώνουμε ότι, ως προς το ζήτημα μεταφοράς φορολογικής ζημίας, αν και στο παρελθόν (1981) 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>6</sup> είχε 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 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. Αξίζει επίσης να σημειωθεί υπό το φώς του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), ο οποίος ισχύει από 1.1.2014 και στο άρθρο 27 αυτού προβλέπει το δικαίωμα μεταφοράς που δεν επηρεάζεται από την λογιστική μεταχείριση της ζημίας, έχει διευκρινισθεί από τη Φορολογική Διοίκηση<sup>7</sup>, 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 Κώδικα, 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.
8. Ενόψει των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση θα πρέπει 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 του ν. 3220/2004 και
  - β) ανεξαρτήτως της λογιστικής εμφάνισης και μεταχείρισης της ζημίας, ακόμη και στην περίπτωση που έχει προηγουμένως λάβει χώρα συμψηφισμός της λογιστικής αυτής ζημίας 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 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος μετά την προσθήκη που επήλθε σε αυτήν με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 3522/2006, εν σχέση με το δικαίωμα μεταφοράς φορολογικής

<sup>6</sup> ΣΤΕ 888/2014, 1184/2012, 3733/2008 7μ. κ.α.

<sup>7</sup> Εγκύκλιος ΠΟΛ 1088/24.06.2016

ζημίας, αναφορικά με τα ζητήματα εξεύρεσης του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος και επιβολής φόρου εισοδήματος στην εταιρεία μας τυγχάνουν εφαρμογής οι γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και, άρα, η εταιρεία μας διατηρεί πλήρες, ακώλυτο και ανεπηρέαστο δικαίωμα συμψηφισμού των επίμαχων λογιστικών διαφορών, οι οποίες δεν αντιμετωπίζονται φορολογικά ως αυτοτελώς φορολογούμενο μέγεθος, με τρέχουσα ή μεταφερόμενη φορολογική ζημία παρελθόντων ετών κατ' άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Ε.

9. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η υπό εξέταση χρήση ήταν ζημιογόνος για την εταιρεία μας, η εταιρεία μας δεν οφείλει φόρο εισοδήματος επί του ποσού των λογιστικών διαφορών 948.386,60 Ευρώ και, άρα, ο καταβληθείς φόρος μετά των σχετικών προσαυξήσεων συνολικού ποσού 280.722,43 Ευρώ που προέκυψε από την υποβληθείσα υπό επιφύλαξη τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος θα πρέπει να επιστραφεί εντόκως στην εταιρεία μας ως αχρεωστήτως καταβληθείς.»

**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 προσαυξάνουν 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 αυτοτέλειας των χρήσεων».

**Επειδή**, κατά πάγια τακτική σε όλες τις προηγούμενες χρήσεις από τη σύστασή της η προσφεύγουσα το ποσό των λογιστικών κερδών και ζημιών το μετέφερε σε ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 (αυξάνοντας ή μειώνοντας αυτό) και για το ποσό των λογιστικών διαφορών κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο εφαρμόζοντας την παραπάνω διοικητική λύση.

**Επειδή**, δεν μπορεί να συσχετιστεί η δημιουργία του αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 με την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου με συμψηφισμό ζημιών και την μεταφορά ή όχι των φορολογικών ζημιών κατ' άρθρο 4 παρ 3 Ν. 2238/94, επειδή τα δύο θέματα ερείδονται σε διαφορετική νομική βάση και τυγχάνουν διαφορετικού λογιστικού χειρισμού. Ειδικότερα στο θέμα της μείωσης κεφαλαίου με συμψηφισμό ζημιών γίνεται απλή αντικατάσταση μεγεθών των ιδίων κεφαλαίων, χωρίς να υπάρχει μεταβολή της καθαρής θέσης (γίνεται συμψηφισμός των ζημιών που υφίστανται στον Ισολογισμό και τα βιβλία με το μετοχικό κεφάλαιο χωρίς να μεταβάλλεται η καθαρή θέση). Στην εξεταζόμενη υπόθεση δεν τίθεται θέμα μεταφοράς ζημιών, επειδή δεν υπάρχουν ζημιές στον ισολογισμό και τα βιβλία, δεδομένου ότι κέρδη και ζημιές μεταφέρονται, στο τέλος της χρήσης μέσω του πίνακα διανομής, σε πίστωση ή χρέωση του αποθεματικού του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 (αυξάνοντας ή μειώνοντας αυτό). Το ποσό των λογιστικών διαφορών κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (φορολογική αναμόρφωση κερδών ή ζημιών) φορολογείται σε κάθε περίπτωση είτε σε περίπτωση κέρδους είτε ζημιάς Ισολογισμού, με την υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης.

**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.

**Επειδή**, στη χρήση 2011 το ποσό το οποίο μείωσε το αποθεματικό του Ν. 3220/2004 ανήλθε στο ποσό του 3.370.355,52 ευρώ (λογιστική ζημιά Ισολογισμού), ενώ η φορολογική ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση ανήλθε στο ποσό των 2.421.978,92 ευρώ, η διαφορά της ζημιάς που οφείλεται σε εφαρμογή φορολογικών διατάξεων (άρθρο 31 Ν. 2238/94) που ανέρχεται σε  $(3.370.355,52 - 2.421.978,92 = 948.388,80)$  πρέπει να φορολογηθεί, σύμφωνα και με την ανωτέρω ερμηνευτική θέση της διοίκησης, δεδομένου ότι δεν αυξάνει το αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 5 Ν. 3220/2004 το οποίο εμφανίζεται στα βιβλία και τον Ισολογισμό 31/12/2010. Αν η φορολογική ζημιά της χρήσης 2.421.978,92 ευρώ χρέωνε (μείωνε) τον λογαριασμό του

αποθεματικού, αντί για τη λογιστική ζημιά (3.370.355,52 ευρώ), το αποθεματικό θα ήταν αυξημένο κατά 948.388,80 ευρώ με αποτέλεσμα την μελλοντική του φορολόγηση σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του ή κατά τη λύση της εταιρείας. Επειδή όμως το αποθεματικό αυξάνεται ή μειώνεται με τα λογιστικά κέρδη ή ζημιές (Ισολογισμού) το ποσό των 948.388,80 ευρώ (φορολογική αναμόρφωση δήλωσης) υπάγεται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27/9/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 41275 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... 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 .