



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 01-04-2016

Αριθμός απόφασης:1283

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

δ. 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.

ε. 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με έδρα κατά της απόσιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της με αρ. πρωτ.επιφύλαξης συνυποβληθείσα με την απόΔήλωση Φόρου Εισοδήματος Νομικών

Προσώπων Φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την απόσιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., της με αρ. πρωτ. επιφύλαξης συνυποβληθείσα με την απόΔήλωση Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων Φορολογικού έτους 2014.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την απόεισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι 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 υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού, πλέονπρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης, τέλη χαρτοσήμου πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω τέλη, εισφορά Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη 943,94€, τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011 ποσούκαι πρόσθετο τέλος επιτηδεύματος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου μεταφερόμενης ζημίας από την Δ.Ο.Υ., διότι στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013) που υπέβαλλε η προσφεύγουσα μέσω taxinet με αριθμό καταχώρησης, είχε καταχωρήσει και συμψηφίσει ζημία παρελθουσών χρήσεων ποσούευρώ, με αποτέλεσμα μετά τον συμψηφισμό κερδών χρήσεως ποσούευρώ να προκύψει υπόλοιπο μεταφερόμενης ζημίας ποσούευρώ.

Από τον έλεγχο της μεταφερόμενης ζημίας των προηγούμενων χρήσεων , διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε ελεγχθεί από τοέως και το **οικ. έτος 2007** (διαχειριστική περίοδος **01/01/2006-31/12/2006**) και ο έλεγχος διαμόρφωσε την **οριστική ζημιά χρήσεως**, μετά την φορολογική αναμόρφωση, στο **ποσό τωνΕυρώ.**

Για τα επόμενα οικονομικά έτη , η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τις παρακάτω δηλώσεις με τα ακόλουθα δεδομένα:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΕΡΔΗ Η' ΖΗΜΙΕΣ	ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΖΗΜΙΑ Η' ΦΟΡ. ΚΕΡΔΗ
2008	1/1/07-31/12/07				
2009	1/1/08-31/12/08				

2010 *	1/1/09-31/12/09				
2011 *	1/1/10-31/12/10				
2012 *	1/1/11-31/12/11				
2013 *	1/1/12-6/12/12				
2013	1/1/09-6/12/12				
2013	7/12/12-31/12/12				
2014	1/1/13-31/12/13				

*Προσωρινές δηλώσεις (άρθρο 107 παρ. 2γ ν.2238/1994).

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.στην απόέκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994, απεφάνθη ότι, η τελική ζημία οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) μεταφερόμενη στο οικ. έτος 2009 ποσού προερχόμενη από ζημία (χρήση 2003), πλέον ζημία (χρήσης 2004), πλέον ζημία (χρήσης 2005), πλέον ζημία (χρήσης 2006), πλέον ζημία (χρήσης 2007), δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του οικ. έτους 2014, κατά εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994, καθόσον έχει παρέλθει η προβλεπόμενη στη διάταξη πενταετία, διότι:

- * Η ζημία χρήσεως 2003 ποσούΕυρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2008 (οικ. έτος 2009),
- * Η ζημία χρήσεως 2004 ποσούΕυρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2009 (οικ. έτος 2010),
- * Η ζημία χρήσεως 2005 ποσούΕυρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2010 (οικ. έτος 2011),
- * Η ζημία χρήσεως 2006 ποσούΕυρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2011 (οικ. έτος 2012),
- * Η ζημία χρήσεως 2007 ποσούΕυρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2012 (οικ. έτος 2013),

Και εν συνεχεία προσδιόρισε τα αποτελέσματα ως εξής:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΡΟΚΥΠΤΟΝΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΚΠΤΩΣΗ)	ΖΗΜΙΑ Ή ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ
2008	01/01/07-31/12/07			
2009	01/01/08-31/12/08			
2010	01/01/09-31/12/09			
2011	01/01/10-31/12/10			
2012	01/01/11-31/12/11			
2013	01/01/12-31/12/12			

2014	01/01/13-31/12/13			
------	-------------------	--	--	--

Κατόπιν των παραπάνω δεδομένων προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ζήτησε την ακύρωση /τροποποίηση της με αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ισχυριζόμενη ότι σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, και ιδίως τις διοικητικές λύσεις που δόθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών με τα έγγραφα με αρ. πρωτ. 1128358/1087/0015/27.12.94, αρ. πρωτ. 1061868/10530/Β0012/05.10.98 και αρ. Δ12Β1159938/21-11-2011, για τη μεταφορά της ζημίας της διαχειριστικής περιόδου 2006 οικονομικού έτους 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 άρθρου 4 Ν.2238/1994 πρώτο έτος είναι η περίοδος 01-01-2007 έως 31-12-2007, δεύτερο έτος περίοδος 01-01-2008 έως 31-12-2008, τρίτο έτος η διάρκεια της εκκαθάρισης 01-01-2009 έως 06-12-2012, τέταρτο έτος η περίοδος 07-12-2012 έως 31-12-2012 και πέμπτο έτος η περίοδος 01-01-2013 έως 31-12-2013. Μέσα στην πενταετία για την επιτρεπτή μεταφορά των ζημιών για συμψηφισμό με κέρδη του έτους 2013 είναι σύμφωνα με τα ανωτέρω και οι ζημίες που προέκυψαν τα διαχειριστικά έτη 2007 και 2008. Στο με Α.Π. υπόμνημά της η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε εκ νέου ότι η θέση της είναι ορθή και ότι η διαχειριστική περίοδος της εκκαθάρισης , λήγει κατά την ημερομηνία που λήφθηκε απόφαση για αναβίωση προσκομίζοντας την με Α.Π.γνωμοδότηση του Σ.Λ.Ο.Τ.

Η υπηρεσία μας εξέτασε την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή και εξέδωσε την με αρ.**απόφαση της με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η απόκαι με Α.Π..... ενδικοφανής προσφυγής της εταιρείαςκαι συγκεκριμένα έγινε δεκτή της ως προς των έκπτωση του συνόλου της προκύπτουσας ζημίας ποσούδηλωθείσας στο οικ. έτος 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008) και ποσούδηλωθείσας στο οικ. έτος 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2012) από τα κέρδη ποσούτης δήλωσης οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013), ενώ απερρίφθη για όλους τους άλλους λόγους.**

Ακολούθως προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη με βάση την με αρ.απόφαση οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2013) ως εξής:

Ζημία βάσει δήλωσης	
Μη εκπίπτουσα ζημία προηγούμενων ετών βάσει ελέγχου	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	
Μείον ζημία που με την απόφαση αναγνωρίστηκε	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της απόφασης της ΔΕΔ	

Εν συνεχεία προσδιορίστηκε η οριστική φορολογική υποχρέωση οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013), σε ένα εκατομμύριο διακόσιες ογδόντα έξι χιλιάδες εννιακόσια πενήντα ευρώ και δεκατρία λεπτά.

Η προσφεύγουσα με την κρινόμενη με την παρούσα με αρ. ενδικοφανή προσφυγή της, η οποία υπεβλήθη κατά της σιωπηρής απόρριψης της κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013, διατυπωθείσας επιφύλαξης στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 01/01/2014-31/12/2014, στην Δ.Ο.Υ., με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ισχυρίζεται και ζητά να γίνει δεκτή η έκπτωση της ισχυριζόμενης ως μεταφερόμενης υπολοίπου ακάλυπτης ζημίας των διαχειριστικών ετών 01.01.2007-31.12.2007 πλέον της ζημίας 01.01.2008-31.12.2008 που δεν αιτήθηκε τον συμψηφισμό της με κέρδη του οικ. έτος 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/3-12-2013) ποσούευρώ, ισχυριζόμενη τα εξής:

Ότι «Κατά το χρόνο υποβολής της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014, δεν είχε λήξει ακόμα η αμφισβήτηση που είχε δημιουργηθεί από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., σχετικά με το δικαίωμα της εταιρείας να συμψηφίσει την υπόλοιπη ζημία ποσούευρώ, επί του οποίου αντιστοιχούσε φόρος με συντελεστή 26% ύψουςευρώ.

Για το λόγο αυτό, η εταιρεία υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, στη Δ.Ο.Υ., χειρόγραφη, συνοδευόμενη με την ειδική και αιτιολογημένη επιφύλαξη κατ' άρθρο 20 Ν 4174/13, η οποία έλαβε αρ. πρωτ., το περιεχόμενο της οποίας έχει ως εξής:

Η παρούσα δήλωση υποβάλλεται με επιφύλαξη, σύμφωνα με το άρθρο 20 Ν. 4174/2013 . Η επιφύλαξη της εταιρείας αναφέρεται στο ότι σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις (παρ. 4 άρθρου 26 ΠΔ 186/92), παρ. 2 άρθρου 104 Ν 2238/94) ο χρόνος διάρκειας της εκκαθάρισης, από την έναρξη αυτής μέχρι την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για αναβίωση της εταιρείας και συνεπεία αυτής λήξη της εκκαθάρισης (01.01.2009 έως 06.12.2012) αποτελεί μια διαχειριστική περίοδο. Σύμφωνα με τ' ανωτέρω εμείς θα είχαμε δικαίωμα συμψηφισμού της ζημίας των ετών 01.01.2007-31.12.2007 και της ζημίας 01.01.2008-31.12.2008 ποσού

Πλην όμως, καταβάλλαμε κανονικά το φόρο εισοδήματος της χρήσης 2014 χωρίς το ανωτέρω συμψηφισμό υποβάλλοντας όμως φορολογική δήλωση με επιφύλαξη.

Σύμφωνα με τ' ανωτέρω, για την παρούσα δήλωση, για τη μεταφορά της ζημίας της διαχειριστικής περιόδου 2007 οικονομικού έτους 2008, πρώτο έτος είναι η περίοδος 01.01.2008 έως 31.12.2008, δεύτερο έτος η διαχειριστική περίοδος από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης (01.01.2009 έως 06.12.2012) και λήγει με τη λήξη αυτής (06.12.2012), τρίτο έτος η διαχειριστική περίοδος 07.12.2012 έως 31.12.2012, τέταρτο έτος η διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 έως 31.12.2013 και πέμπτο έτος η διαχειριστική περίοδος 01.01.2014 έως 31.12.2014. Ενώ για η μεταφορά της ζημίας της διαχειριστικής περιόδου 2008 οικονομικού έτους 2009, πρώτο έτος η διαχειριστική περίοδος 01.01.2009 έως 06.12.2012 (όσο διήρκεσε η εκκαθάριση)

δεύτερο έτος η διαχειριστική περίοδος 07.12.2012 έως 31.12.2012, τρίτο έτος η διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 έως 31.12.2013 και τέταρτο έτος διαχειριστική περίοδος 01.01.2014 έως 31.12.2014.

Από παραδρομή στην επιφύλαξη το ποσό της αμφισβητούμενης φορολογικής ύλης έχει γραφτεί ως «..... ευρώ» αντί του ορθού «.....ευρώ» στο οποίο και επιτρεπώς διορθώνουμε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μας.

Η δήλωση με την επιφύλαξη κατατέθηκε, κατά τα άνω στις

Η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 20 Ν 4174/13, μπορούσε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει την αμφισβητούμενη φορολογητέα ύλη, εντός ενενήντα (90) ημερών, ήτοι μέχρι

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν είχαμε αποδοχή της επιφύλαξης, ούτε ρητή απόρριψη αυτής, η οποία όμως θεωρείται απορριφθείσα με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας απάντησης.

Κατά της σιωπηράς αυτής απόρριψης, της επιφύλαξής μας, με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, προσφεύγουμε ενώπιον της Υπηρεσίας Σας με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωσή της, τη διαγραφή της αμφισβητούμενης φορολογητέας ύλης ύψουςευρώ και την αντίστοιχη διαγραφή του αναλογούντος σε αυτή φόρου εισοδήματος ύψουςευρώ, καθώς και την επιστροφή αυτού ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.»

Ότι «Α. Η Δ.Ο.Υ., κατέληξε στο συμπέρασμα που προηγήθηκε, κατά τον έλεγχο της δήλωσης τους διαχειριστικού έτους 2013, και στο οποίο φαίνεται ότι επιμένει ακόμα, ότι η περίοδος της εκκαθάρισης 01.01.2009 έως 06.12.2012, δεν εμπίπτει στη ρύθμιση των διατάξεων της παρ. 2 άρθρου 104 Ν 2238/94, και παρ. 4 άρθρου 26 ΠΔ 186/92, από κακή εκτίμηση των αποδείξεων και της πραγματικότητας. Συγκεκριμένα δέχθηκε, «ότι ουδέποτε ολοκληρώθηκε η διαδικασία της εκκαθάρισης της ελεγχόμενης εταιρείας, καθόσον δε συντάχθηκε και κατά συνέπεια δεν υποβλήθηκε στην Υπηρεσία μας, ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης με τα χαρακτηριστικά που προβλέπονται στην γνωμοδότηση 312/2001 του Ε.ΣΥ.Λ. Επομένως, το χρονικό διάστημα από 01.01.2009 έως 06.12.2012, που δηλώθηκε από την ελεγχόμενη εταιρεία ως περίοδος εκκαθάρισης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μία διαχειριστική περίοδος (ήτοι ως ένα οικονομικό έτος), δεδομένου ότι δεν υφίσταται χρόνος λήξης της περιόδου αυτής, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 104 Ν 2238/94 (σχετική και η παρ. 4 του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992) και ως εκ τούτου η ζημία οικονομικού έτους 2007 δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του ως άνω χρονικού διαστήματος κατά εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 4 Ν 2238/94, καθόσον έχει παρέλθει η προβλεπόμενη στη διάταξη πενταετία».

Η άποψη αυτή του ελέγχου, εδράζεται αποκλειστικά σε προϋποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν σχέση με τη συγκεκριμένη περίπτωση της ελεγχόμενης εταιρείας. Συγκεκριμένα, η γνωμοδότηση του Ε.ΣΥ.Λ. 312/2001, αναφέρεται μεν στο περιεχόμενο του τελικού ισολογισμού εκκαθάρισης, πλην όμως της κανονικής εξέλιξης και περάτωσης της εκκαθάρισης, κατά το άρθρο 49 παρ. 4 και 5 του Κ.Ν. 2190/1920, λυθείσας ανώνυμης εταιρείας, με διανομή του τελικού προϊόντος της εκκαθάρισεως στους μετόχους αυτής.

Η υπό κρίση περίπτωση, διαφοροποιείται προδήλως επειδή, η εκκαθάριση της εταιρείας που άρχισε 01.01.2009 δεν έληξε με διανομή της εταιρικής περιουσίας στους μετόχους, όπως προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του Κ.Ν. 2190/1920, αλλά έπαυσε, επομένως έληξε, με απόφαση των μετόχων για αναβίωση της εταιρείας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ 4 του άρθρου 47^α του Κ.Ν. 2190/1920. Στο σημείο αυτό ο Κ.Ν. 2190/1920 ορίζει «Εάν η εταιρεία ελύθη λόγω παρόδου του χρόνου διαρκείας αυτής ή δι' αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως ή εάν μετά την κήρυξιν της πτωχεύσεως επήλθε συμβιβασμός ή αποκατάστασις κατά τας ισχύουσας περί πτωχεύσεως διατάξεις, δύναται αυτή να αναβιώση, δι' αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, λαμβανομένης κατά τας διατάξεις των άρθρων 29 παρ. 3 και 31 παρ. 2. Τοιαύτη απόφασις αποκλείεται εάν ήρξατο η διανομή της εταιρικής περιουσίας».

Είναι πρόδηλο από τα παραπάνω ότι το Ε.ΣΥ.Λ. για να καταλήξει στη γνωμοδότηση του με αριθμό 312/2001, δεν έλαβε, ούτε μπορούσε να λάβει υπόψη του, το άρθρο 47^α του Κ.Ν. 2190/1920, επειδή η περίπτωση της λήξης της εκκαθάρισης με αναβίωση της εταιρείας δεν τέθηκε καν υπ' όψη του στην περίπτωση για την οποία γνωμοδότησε.

Στην κρίνόμενη περίπτωση η απόφαση για την αναβίωση της εταιρείας, πάρθηκε από τη Γ.Σ. των μετόχων την 06.12.2012, με αποτέλεσμα την ημερομηνία αυτή, (06.12.2012), να επέλθει κατά νόμο η λήξη της εκκαθάρισης με τη συνεπαγόμενη νόμιμη υποχρέωση της εταιρείας για κατάρτιση και δημοσίευση του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης λόγω αναβίωσης της εταιρείας, όπως νομίμως έπραξε η εταιρεία. Η γενική συνέλευση των μετόχων της εταιρείας στην απόφαση της 06-12-2012 ρητά αναφέρεται σε «... παύση της εκκαθάρισης».

Επομένως, η εκκαθάριση της εταιρείας διήρκησε από 01.01.2009 έως την 06.12.2012, περίοδος η οποία θεωρείται ως μία διαχειριστική χρήση ή αντίστοιχα ένα οικονομικό έτος, υπό την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 104 Ν 2238/94 και παρ. 4 άρθρου 26 Π.Δ. 186/92.

Ειδικότερα,

Τα παραπάνω προκύπτουν αβίαστα από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 26 του Π.Δ. 186/92 που ορίζει ότι, «Η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε

εκκαθάριση για οποιοδήποτε λόγο, αρχίζει από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και λήγει με την ολοκλήρωσή της», και των διατάξεων της παρ. 2 άρθρου 104 Ν 2238/94, όπου ορίζεται ότι, «Για νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, ως διαχειριστική περίοδος, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής», καθώς και από αυτά που έγιναν δεκτά από η Διοίκηση ότι με τη λήψη της απόφασης για την αναβίωση της λυθείσας εταιρείας, θεωρείται ότι λήγει (παύει) και η εκκαθάριση και η αναβιώσασα εταιρεία έχει έναρξη διαχειριστικής περιόδου την επομένη της λήξης της απόφασης της αναβίωσης. (Ίδτετε και έγγραφες απαντήσεις Υπουργείου Οικονομικών με αρ. πρωτ. 1128358/1087/0015/27.12.94, αρ. πρωτ. 1061868/10530/Β0012/05.10.98 και αρ. Δ12Β1159938/21-11-2011).

Έτσι, στην περίπτωση της εταιρείας μας, που η απόφαση της αναβίωσης λήφθηκε από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων την 06.12.2012, η ημερομηνία αυτή θεωρείται και ημερομηνία λήξης της εκκαθάρισης.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση, περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και λήγει με την ολοκλήρωσή της. Σε περίπτωση που, κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, ληφθεί απόφαση, από τη Γενική Συνέλευση, για αναβίωση της εταιρείας, τότε, η ημερομηνία αυτή είναι η ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου της εκκαθάρισης και πρέπει να συνταχθεί ισολογισμός για το χρονικό διάστημα της εκκαθάρισης. (Ίδτετε Δ.Π. Σταματόπουλου Ανάλυση – Ερμηνεία Κ.Β.Σ., έκδοση 2008, σελίδα 2747).

Η πλέον πρόσφατη απόφαση Υπουργείου Οικονομικών με αριθμό Δ12Β1159938/21-11-2011 αναφέρεται σε σχετική υπόθεση και ειδικότερα «στη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης και συνέχιση των εργασιών της εταιρείας με αναβίωση, και μάλιστα αφού δεν είχε διατεθεί κανένα από τα περιουσιακά της στοιχεία».

Συνεπώς, η διαχειριστική περίοδος εκκαθάρισης της εταιρείας μας, περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από 01.01.2009 (χρόνος έναρξης της εκκαθάρισης) μέχρι 06.12.2012 (ημέρα κατά την οποία η Γ.Σ. των μετόχων αποφάσισε την αναβίωση της εταιρείας).

Το Ε.ΣΥ.Λ., ή αντίστοιχα σήμερα το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ.) που αντικατέστησε το Ε.ΣΥ.Λ., γνωμοδοτεί πάντοτε επί συγκεκριμένων ερωτημάτων, με τα οποία τίθενται τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά.

Πράγματι, το Σ.ΛΟ.Τ. με την με αριθμό 1972ΕΞ/19.10.2015 γνωμοδότησή του, σε σχετικό ερώτημα του Συνδέσμου Ελληνικών Βιομηχανιών (Σ.Ε.Β.), γνωμοδοτώντας επί του συγκεκριμένου θέματος – ερωτήματος «Του ισολογισμού αναβιώσασας υπό εκκαθάριση εταιρείας», δέχθηκε τα εξής:

«1. Η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση, περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης μέχρι την ολοκλήρωσή της.

2. Αν κατά τη διάρκεια της κατά τα ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου της εκκαθάρισης, η γενική συνέλευση λάβει απόφαση για αναβίωση του νομικού προσώπου, η διαχειριστική περίοδος της εκκαθάρισης, λήγει κατά την ημερομηνία που λήφθηκε η απόφαση για αναβίωση.

3. Κατά την προαναφερόμενη ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου εκκαθάρισης και αναβίωσης του νομικού προσώπου, συντάσσεται ισολογισμός λήξης της περιόδου εκκαθάρισης, που περιλαμβάνει, βάσει διενεργούμενης απογραφής, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, όπως υπάρχουν και διαμορφώνονται κατά την ημερομηνία εκείνη.

4. Ο ισολογισμός λήξης της περιόδου εκκαθάρισης αποτελεί τον ισολογισμό έναρξης του αναβιώσαντος νομικού προσώπου.

5.»

Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση αυτή, η διαχειριστική περίοδος εκκαθάρισης της εταιρείας μας, η οποία άρχισε την 01.01.2009 και έληξε την 06.12.2012, θεωρείται ως μία διαχειριστική χρήση υπό την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 104 Ν 2238/94 και παρ. 4 άρθρου 26 ΠΔ 186/92, οι οποίες ίσχυαν κατά την ένδικη περίοδο.

Προσκομίζουμε αντίγραφο της με αρ.πρωτ. 1972ΕΞ/19.10.2015 γνωμοδότηση του Σ.ΛΟ.Τ.

Β. Όσον αφορά το έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης – Τμήμα Β΄ Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, του Υπουργείου Οικονομικών, με αριθμό, το οποίο επίσης έλαβε υπόψη του ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., αυτό φέρεται να εκδόθηκε ύστερα από σχετικό ερώτημα της Δ.Ο.Υ.

Στο έγγραφο αυτό υπάρχει αντίφαση όσων αναφέρονται στην παράγραφο 4 με αυτά που καταλήγει στην παράγραφο 7. Στην παράγραφο 4 δέχεται ότι η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει, σύμφωνα με το άρθρ. 47^α παρ.4 του Κ.Ν. 2190/1920, την αναβίωση της εταιρείας υπό την προϋπόθεση να μην έχει αρχίσει η διανομή της εταιρικής περιουσίας, ενώ αντίθετα αξιώνει στην παράγραφο 7 ο συνταχθείς λόγω της αναβίωσης τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης να μην έχει στοιχεία πέραν των χρηματικών διαθεσίμων, προϋπόθεση η οποία θα συνέτρεχε μόνον αν είχαν διανεμηθεί τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία πλην των χρηματικών διαθεσίμων. Στην περίπτωση όμως αυτή, αν δηλαδή είχε προηγηθεί διανομή της εταιρικής περιουσίας αποκλείετο η αναβίωση της εταιρείας σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ.4 άρθρου 47^α Κ.Ν. 2190/20. Προφανώς, ο συντάκτης του εγγράφου παρασύρεται επίσης από την

γνωμοδότηση του Ε.ΣΥ.Λ. 312/01 κάνοντας διασταλτική ερμηνεία αυτής, όπως και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.....

Σύμφωνα με προηγούμενες αποφάσεις της Διοίκησης στις οποίες αναφερόμαστε ανωτέρω, με την απόφαση της γενικής συνέλευσης για αναβίωση της λυθείσης και υπό εκκαθάριση τελούσης εταιρείας, θεωρείται ότι λήγει (παύει) και η εκκαθάριση και η αναβιώσασα εταιρεία έχει έναρξη διαχειριστικής περιόδου την επομένη της λήψης της απόφασης της αναβίωσης, για την οποία ο ισολογισμός έναρξης πρέπει να περιέχει και τα μη διανεμηθέντα περιουσιακά στοιχεία, η διανομή των οποίων δε θα επέτρεπε την αναβίωση. (Ίδετε και έγγραφες απαντήσεις Υπουργείου Οικονομικών με αρ.πρωτ. 1128358 /1087/0015/27.12.94, αρ.πρωτ. 1061868/10530/Β0012/05.10.98 και αρ. Δ12Β1159938/21-11-2011).

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, το έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών συντάχθηκε ως απάντηση, επί ερωτήματος της Δ.Ο.Υ. Στο ερώτημα όμως αυτό, προφανώς από λάθος, αναφέρεται στο τέλος του εγγράφου ότι «η εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση, οι εργασίες εκκαθάρισης όμως ουδέποτε ξεκίνησαν και η εταιρεία αναβίωσε», ενώ στο ίδιο έγγραφο λίγο πριν αναφέρεται ότι «στις 06-12-2012 με έκτακτη Γενική Συνέλευση των Μετόχων αποφασίστηκε για επενδυτικούς λόγους η αναβίωση της εταιρείας και η παύση της εκκαθάρισης, διότι όπως βεβαίωσαν οι εκκαθαριστές της εταιρείας, δεν είχε αρχίσει η διανομή της εταιρικής περιουσίας».

Οι δύο αυτές αναφορές του εγγράφου είναι αντιφατικές, ενώ η πρώτη, ότι δηλαδή «οι εργασίες εκκαθάρισης όμως ουδέποτε ξεκίνησαν και η εταιρεία αναβίωσε», και ανακριβής, επειδή στην αρμόδια Φορολογική Αρχή από 01-01-2009 μέχρι 06-12-2012 έχουν υποβληθεί σύμφωνα με την περίπτωση γ της παρ.2 άρθ. 107 Ν. 2238/1994, προσωρινές ετήσιες δηλώσεις συνοδευόμενες από αντίστοιχους προσωρινούς ισολογισμούς, από το περιεχόμενο των οποίων προκύπτει ότι οι εργασίες της εκκαθάρισης είχαν ξεκινήσει κανονικά την 01-01-2009 και εξελίχθηκαν επίσης κανονικά μέχρι την 06-12-2012, όταν πριν από τη διανομή της εταιρικής περιουσίας, αποφασίστηκε η παύση της εκκαθάρισης και αναβίωση της εταιρείας.

Από τους ισολογισμούς που προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης αλλά και από το αρχείο σύγκρισης έναρξης και λήξης της εκκαθάρισης το οποίο έχουμε προσκομίσει με τις απόψεις μας στην αρμόδια υπηρεσία, προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης από 01-01-2009 έως 06-12-2012 έχουν γίνει πολλές εγγραφές εκκαθάρισης με τις οποίες αυτή (εκκαθάριση) έβαινε προς ολοκλήρωση και κατά την έννοια της παρ. 5 άρθρου 49 Κ.Ν. 2190/20, αν η εκκαθάριση δεν έληγε με την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για αναβίωση της εταιρείας σύμφωνα με την παρ. 4 άρθρου 47^α Κ.Ν. 2190/20.

Από τα ανωτέρω, προδήλως προκύπτει ότι, α) η αναβίωση της εταιρείας έχει ως νόμιμη συνέπεια τη λήξη της εκκαθάρισης, β) η λήξη της εκκαθάρισης έχει ως νόμιμη συνέπεια την υποχρέωση της εταιρείας προς σύνταξη και την εμπρόθεσμη υποβολή τελικού ισολογισμού εκκαθάρισης λόγω λήξεως δια της εφαρμοζόμενης στην περίπτωση αυτή διατάξεως παρ.2 άρθ.104 του τότε ισχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) και της παρ.4 άρθ.26 του Π.Δ.. 186/1992.»

Επειδή από το σκεπτικό της με αρ. 4811/ 22-12-2015 απόφασης της υπηρεσίας μας προκύπτουν τα εξής:

«Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του πρώτου κεφαλαίου του Ν. 2362/1995/Α-247 ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ - ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ κλπ. διατάξεις

«Άρθρο 4 Οικονομικό έτος: Οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα, τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του Κράτους.

Το οικονομικό έτος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 ν.2238/1994 «Εισόδημα και εξεύρεσή του» 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων.

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.**

άρθρο 104 ν.2238/1994 «Χρονική περίοδος που προκύπτει το εισόδημα»

1. Ως χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα, λαμβάνεται:

α) Η διαχειριστική περίοδος, για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο. Οι διατάξεις του άρθρου 29 εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

β) Το ημερολογιακό έτος στις λοιπές περιπτώσεις.

2. Για νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, ως διαχειριστική περίοδος, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την απάντηση ΣΛΟΤ Αριθμ. Πρωτ.: 1972 ΕΞ/19.10.2015 Αθήνα, 19.10.2015 της ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ) ΣΛΟΤ 1972/2015 με Θέμα: «Ισολογισμός αναβιώσαςας υπό εκκαθάριση εταιρείας.»

Σε ερώτημα εταιριών μέλη του Συνδέσμου τους που αιτήθηκαν την έκδοση γνωμοδότησης εκ μέρους του ΣΛΟΤ, παραθέτοντάς την παρακάτω λεπτομερή περιγραφή του ως άνω θέματος : «Με τις διατάξεις της περ. γ? της [παρ. 2 του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994](#) , όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με το Ν. 4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 01.01.2014, ορίζεται, ότι τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσόμενης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 104 του Ν. 2238/1994](#) ορίζεται, ότι για νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, ως διαχειριστική περίοδος, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής.

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 47α του κ.ν. 2190/1920 ορίζεται, ότι εάν η ανώνυμη εταιρεία λύθηκε λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειάς της ή με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ή εάν μετά την κήρυξη της πτώχευσης επήλθε συμβιβασμός ή αποκατάσταση κατά τις ισχύουσες περί πτώχευσης διατάξεις, δύναται αυτή να αναβιώσει με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Τέτοια απόφαση αποκλείεται εάν άρχισε η διανομή της εταιρικής περιουσίας.

Επειδή με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ανώνυμη εταιρεία που λύθηκε και τέθηκε σε εκκαθάριση με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, μπορεί, πριν την διανομή της εταιρικής περιουσίας εκ της εκκαθάρισεως, να αναβιώσει με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης με συνέπεια τη λήξη της εκκαθάρισης, υπέχει στην περίπτωση αναβίωσης υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού εκκαθάρισης, με τα

αποτελέσματα του οποίου συναρτώνται και φορολογικές υποχρεώσεις αυτής, ΕΡΩΤΑΤΑΙ, προκειμένου να υπάρξει ορθή λογιστική αντιμετώπιση των θεμάτων που αναφύονται κατά την εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων:

Ποιά είναι η μορφή και το περιεχόμενο του ισολογισμού εκκαθάρισης που πρέπει να συνταχθεί συνεπεία της κατά την διάταξη του άρθρου 47α απόφασης για αναβίωση της εταιρείας;

Αποτελεί ο ισολογισμός εκκαθάρισης που συντάσσεται κατά την λήξη αυτής συνεπεία αναβιώσεως της εταιρείας τελικό ισολογισμό εκκαθάρισης υπό την έννοια ότι πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αρνητικά και θετικά στοιχεία εισοδήματος που προέκυψαν κατά την χρονική διάρκεια της εκκαθάρισης, δηλ. από την έναρξη μέχρι την λήξη αυτής, λαμβανομένης ως μίας διαχειριστικής περιόδου, υπό την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 άρθρου 104 Ν. 2238/1994 ;

Δόθηκε η απάντηση ότι «Βάσει της σχετικής νομοθεσίας που παραθέτετε και για το χρονικό διάστημα που ήταν σε ισχύ, η γνώμη μας έχει ως εξής:

1. Η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση, περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης μέχρι την ολοκλήρωσή της.

2. Αν κατά τη διάρκεια της κατά τα ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου της εκκαθάρισης, η γενική συνέλευση λάβει απόφαση για αναβίωση του νομικού προσώπου, η διαχειριστική περίοδος της εκκαθάρισης, λήγει κατά την ημερομηνία που λήφθηκε η απόφαση για αναβίωση.

3. Κατά την προαναφερόμενη ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου εκκαθάρισης και αναβίωσης του νομικού προσώπου, συντάσσεται ισολογισμός λήξης της περιόδου εκκαθάρισης, που περιλαμβάνει, βάσει διενεργούμενης απογραφής, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, όπως υπάρχουν και διαμορφώνονται κατά την ημερομηνία εκείνη.

4. Ο ισολογισμός λήξης της περιόδου εκκαθάρισης, αποτελεί τον ισολογισμό έναρξης του αναβιώσαντος νομικού προσώπου.

5. Η πρώτη διαχειριστική περίοδος του αναβιώσαντος νομικού προσώπου περιλαμβάνει την χρονική περίοδο, από την επόμενη της ημερομηνίας λήψης της απόφασης της γενικής συνέλευσης για αναβίωση μέχρι την βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή την 31.12 ή την 30.06.»

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι βάσει των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 η ζημία εμπορικής επιχείρησης μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη, τα οποία δεν ταυτίζονται με τις επόμενες πέντε διαχειριστικές περιόδους όπως αλυσιτελώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα επικαλούμενη και την με αρ. 1972

ΕΞ/19.10.2015 Αθήνα, 19.10.2015 απάντηση του ΣΛΟΤ που αναφέρεται σε διαχειριστική περίοδο εκκαθάρισης, αλλά προσδιορίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του πρώτου κεφαλαίου του ν.2362/1995/Α-247, ως τα επόμενα πέντε ημερολογιακά έτη του έτους που υποβάλλεται η δήλωση από την οποία προκύπτει η ζημία.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω για το υπό κρίση οικ. έτος 2014 για το οποίο υπεβλήθη από την προσφεύγουσα η με αρ. taxisnet δήλωση φορολογίας εισοδήματος αφορώσα την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2013 είναι δυνατόν να συμψηφιστεί η ακάλυπτη ζημία που προέκυψε από τις υποβληθείσες δηλώσεις οικ. ετών 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008) και εντεύθεν ήτοι ποσά ζημίας€ οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008) και€ οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2012) .

Για τους λόγους αυτούς δεν είναι δυνατή η μεταφορά στο οικ. έτος 2014 και έκπτωση της προκύπτουσας από το οικ. έτος 2008 βάσει της οικείας δήλωσης διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2007 δήλωσης ζημίας, ποσού€ η οποία μεταφέρεται για συμψηφισμό έως το οικ. έτος 2013 (ημερολογιακής περιόδου υποβολής 1-1/31-12-2013) και προηγούμενων ετών, ήτοι της ζημίας οικ. έτους 2004 (χρήσεως 2003) ποσούευρώ, η οποία μεταφέρεται για συμψηφισμό με την δήλωση του οικ. έτους 2009 (ημερολογιακής περιόδου υποβολής 1-1/31-12-2009), της ζημίας οικ. έτους 2005 (χρήσεως 2004) ποσούευρώ, η οποία μεταφέρεται για συμψηφισμό με την δήλωση του οικ. έτους 2010 (ημερολογιακής περιόδου υποβολής 1-1/31-12-2010), της ζημίας οικ. έτους 2006 (χρήσεως 2005) ποσούευρώ ή οποία μεταφέρεται για συμψηφισμό με την δήλωση του οικ. έτους 2011 (ημερολογιακής περιόδου υποβολής 1-1/31-12-2011), και της ζημίας οικ. έτους 2007 (χρήσεως 2006) ποσούευρώ, η οποία μεταφέρεται για συμψηφισμό με την δήλωση του οικ. έτους 2012 (ημερολογιακής περιόδου υποβολής 1-1/31-12-2012).

Επειδή όμως, τα προκύπτοντα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 1/1/09-6/12/12 ποσού€, συμψηφίστηκαν με την μη παραγραμμένη ζημία χρήσεως 2007 ποσούΕυρώ (οικ. έτους 2008) η οποία μεταφέρεται για συμψηφισμό έως το οικ. έτους 2013, κατά συνέπεια **η ζημία ποσού€ οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008) και ποσού€ οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2012), ήτοι σύνολο€ προκύπτει στο σύνολό της ακάλυπτη δυνάμενη να συμψηφιστεί με τα κέρδη ποσού€ δηλωθέντα το οικ. έτος 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013).**»

Επειδή περαιτέρω η έννοια του οικονομικού έτους αναφέρεται και στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 ως «Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους» και συμπίπτει με αυτήν του άρθρου 4 του πρώτου κεφαλαίου του Ν. 2362/1995/Α-247 ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ - ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ κλπ. διατάξεις.

Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με το με αρ. έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. (τμήμα Β φόρου εισοδήματος Νομικών Προσώπων), «ουδέποτε

ολοκληρώθηκε η διαδικασία της εκκαθάρισης της εταιρείας , καθόσον δεν συντάχθηκε και κατά συνέπεια δεν υποβλήθηκε στην Υπηρεσία σας, ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης. Επομένως δεν μπορεί το χρονικό διάστημα από 1-1-2009 έως 6-12-2012 να θεωρηθεί ως μία διαχειριστική περίοδος (ήτοι, ως ένα οικονομικό έτος) εκκαθάρισης της εν λόγω εταιρείας. Δεδομένου, ότι δεν υφίσταται χρόνος λήξης της περιόδου αυτής, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 104 του ν.2238/1994 (σχετ. και η παρ. 4 του άρθρου 26 του ΠΔ 186/1992) και ως εκ τούτου, η ζημία του οικ. έτους 2007 δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του ως άνω χρονικού διαστήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 4 του ν.2238/1994, καθόσον έχει παρέλθει η προβλεπόμενη στην διάταξη πενταετία.». Συνεπώς, ακόμα και υπό αυτό το σκεπτικό, εν προκειμένω δεν είναι δυνατόν να μεταβληθεί ο κατά νόμο ορισμός του οικ. έτους που περιλαμβάνει ανελαστική περίοδο που αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

Επειδή εν προκειμένω, έχει ήδη κριθεί από την υπηρεσία μας με την με αρ.απόφασή της ότι το σύνολο ζημίας ποσού€ δηλωθείσας στο οικ. έτος 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008) μεταφέρεται για να συμψηφιστεί τα πέντε επόμενα οικονομικά έτη, δηλαδή έως το οικονομικό έτος 2014 (ήτοι έως την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2013), όπου και συμψηφίστηκε στο σύνολο της με τα κέρδη της περιόδου αυτής ποσού€, ακολούθως, η ζημία ποσού€ δηλωθείσα στο οικ. έτος 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2012) ομοίως συμψηφίστηκε με τα κέρδη του οικ. έτους 2014 (ήτοι της διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013), (μη μεταφερόμενη σε επόμενα), ενώ οι ζημίες του οικ. έτους 2008 (διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2007) και προηγούμενων, νομίμως μεταφέρονταν για συμψηφισμό με τα κέρδη του οικ. έτους 2013 (της διαχειριστικής περιόδου έως 01-01/31-12-2012) και των προηγούμενων αντιστοίχως, κατά συνέπεια η παρούσα προσφυγή της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί διότι δεν υφίσταται νομίμως μεταφερόμενη ζημία για συμψηφισμό με τα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 (φορολογική περίοδος 1-1/31-12-2014).

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με Α.Π. ενδικοφανούς προσφυγής της στο σύνολό της σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).