



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 22-12-2015

Αριθμός απόφασης: 4811

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα το, οδός κατά της υπ' αρ. /2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου 36475 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 1.067.583,79€, πλέον 277.571,78€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης, τέλη χαρτοσήμου 18.152,69€ πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 4.719,69€, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω τέλη 3.630,54€, εισφορά Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη 943,94€, τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011 ποσού 4.600,00€ και πρόσθετο τέλος επιτηδεύματος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 1.196,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου μεταφερόμενης ζημίας, διότι στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 που υπέβαλλε η προσφεύγουσα μέσω taxisnet με αριθμό καταχώρησης/2014 , είχε καταχωρήσει και συμψηφίσει ζημία παρελθουσών χρήσεων ποσού 6.857.081,17 ευρώ, με αποτέλεσμα μετά τον συμψηφισμό κερδών χρήσεως ποσού 5.271.152,26 ευρώ να προκύψει ζημία χρήσης ποσού 1.585.928,91 ευρώ. Από τον έλεγχο της μεταφερόμενης ζημίας των προηγούμενων χρήσεων , διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε ελεγχθεί το **έτος 2008**, από έως 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 των 3.517.888,96 Ευρώ**.

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 ΠΡΟΪ ΧΡΗΣΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΖΗΜΙΑ Ή ΦΟΡ. ΚΕΡΔΗ
2008	1/1/07-31/12/07	2.660.933,99	-4.349.687,06	-5.686.816,84	-10.036.503,90
2009	1/1/08-31/12/08	750.948,52	-454.494,77	-7.867.576,09	-8.322.070,79
2010 *	1/1/09-31/12/09	184.900,03	92.931,83	0,00	92.931,83
2011 *	1/1/10-31/12/10	57.326,18	24.363,82	0,00	24.362,82

2012 *	1/1/11-31/12/11	3.431,88	-8.618,53	-8.221.335,00	-8.221.335,00
2013 *	1/1/12-6/12/12	0,00	169.675,41	-8.221.335,00	-8.051.659,59
2013	1/1/09-6/12/12	245.658,09	261.792,67	-8.322.070,79	-8.060.278,12
2013	7/12/12-31/12/12	1.549,17	-1.812,71	-8.043.718,26	-8.045.530,97
2014	1/1/13-31/12/13	59.087.772,38	5.271.152,26	-6.857.081,17	-1.585.928,91

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

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. στην από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994, απεφάνθη ότι, η τελική ζημία οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) μεταφερόμενη στο οικ. έτος 2009 ποσού 7.867.576,02€ προερχόμενη από ζημία 98.794,63€ (χρήση 2003), πλέον ζημία 600.374,62€ (χρήσης 2004), πλέον ζημία 1.235.999,47€ (χρήσης 2005), πλέον ζημία 1.582.720,24€ (χρήσης 2006), πλέον ζημία 4.349.687,06€ (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 ποσού 98.794,63 Ευρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2008 (οικ. έτος 2009),
- * Η ζημία χρήσεως 2004 ποσού 600.374,62 Ευρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2009 (οικ. έτος 2010),
- * Η ζημία χρήσεως 2005 ποσού 1.235.999,47 Ευρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2010 (οικ. έτος 2011),
- * Η ζημία χρήσεως 2006 ποσού 1.582.720,24 Ευρώ μεταφέρεται για συμψηφισμό έως την χρήση 2011 (οικ. έτος 2012),
- * Η ζημία χρήσεως 2007 ποσού 4.349.687,06 Ευρώ 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 (Η ΕΚΠΤΩΣΗ)	ΖΗΜΙΑ Ή ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ
2008	01/01/07-31/12/07	-4.349.687,06	-3.517.888,96	-7.867.576,02*
2009	01/01/08-31/12/08	-454.494,77	-7.867.576,02	-8.322.070,79
2010	01/01/09-31/12/09	92.931,83	-8.223.276,16*	-8.130.344,33
2011	01/01/10-31/12/10	24.363,82	-7.529.969,71*	-7.505.605,89
2012	01/01/11-31/12/11	-8.618,53	-6.269.606,42*	-6.278.224,95
2013	01/01/12-31/12/12	167.862,70	-4.695.504,71*	-4.527.642,01
2014	01/01/13-31/12/13	<u>5.271.152,26</u>	-177.954,95	<u>5.093.197,31</u>

Κατόπιν των παραπάνω δεδομένων προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Τα συμπεράσματα του ελέγχου, τα οποία, αρχικά αποτυπώνονται στο σημείωμα της Δ.Ο.Υ. και στην πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και επαναλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη και την συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου, φέρονται να στηρίζονται στην αμφισβήτηση της νομιμότητας του συμψηφισμού των ζημιών παρελθουσών χρήσεων ύψους 6.857.081,17 ευρώ, με κέρδη χρήσεως έτους 2013 ύψους 5.271.152,26 ευρώ, μετά τον οποίο (συμψηφισμό) προέκυπτε ζημία ύψους 1.585.928,91 ευρώ. Τον συμψηφισμό αυτόν των ζημιών παρελθουσών χρήσεων νομίμως διενήργησε η εταιρεία μας και τα συμπεριέλαβε στην εμπροθέσμως κατατεθείσα δήλωσή της.

Ο έλεγχος της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, περιόρισε την μεταφερομένη στη διαχείριση 2013 ζημία παρελθουσών χρήσεων στο ποσό των 177.954,95 ευρώ, αντί της δηλωθείσης εξ ευρώ 6.857.081,17, με συνέπεια, αντί του φορολογητέου αποτελέσματος που ήταν ζημία ύψους 1.585.928,91 ευρώ, να προσδιορίσει κατ' έλεγχο φορολογητέα κέρδη ποσού 5.093.197,31 ευρώ επί του οποίου επέβαλε φόρο εισοδήματος και προσαύξηση φόρου.

Κατέληξε δε, ο έλεγχος, σε αυτό το αποτέλεσμα ύστερα από το αυθαίρετο και μη νόμιμο συμπέρασμα, **«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 τα άρθρα 49 παρ. 4 και 5 του Κ.Ν. 2190/1920, λυθείσας ανώνυμης εταιρείας, με διανομή του τελικού προϊόντος της εκκαθαρίσεως 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 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 κρινόμενη 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 λυθείσης εταιρείας, θεωρείται ότι λήγει (παύει) και η εκκαθάριση και η αναβιώσασα εταιρεία έχει έναρξη διαχειριστικής περιόδου την επομένη της λήξης της απόφασης της αναβίωσης. (Ίδτε και έγγραφες απαντήσεις Υπουργείου Οικονομικών με αρ. πρωτ. 1128358/1087/0015/27.12.94,

αρ. πρωτ. 1061868/10530/B0012/05.10.98 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.** (Ίδετε 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).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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/B0012/05.10.98 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. 2015 ΕΜΠ/2015 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./2015 γνωμοδότηση του Σ.Λ.Ο.Τ.

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.:/2015 Αθήνα, 19.10.2015 της ΕΠΙΤΡΟΠΗ 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 λήξης 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 454.494,77€ οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008) και 1.812,71€ 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 4.349.697,06€ 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) ποσού 98.794,63 ευρώ, 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) ποσού 600.374,62 ευρώ, 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) ποσού 1.235.999,47 ευρώ 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) ποσού 1.582.720,24 ευρώ, 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 261.792,67€, συμψηφίστηκαν με την μη παραγραμμένη ζημία χρήσεως 2007 ποσού 4.349.687,06 Ευρώ (οικ. έτους 2008) η οποία μεταφέρεται για συμψηφισμό έως το οικ. έτους 2013, κατά συνέπεια η ζημία ποσού **454.494,77€ οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008) και ποσού 1.812,71€ οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2012)**, ήτοι σύνολο **456.307,48€** προκύπτει στο σύνολό της ακάλυπτη δυνάμενη να συμψηφιστεί με τα κέρδη ποσού **5.271.152,26€** δηλωθέντα το οικ. έτος 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013).

Κατά συνέπεια η προσφυγή της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή και τα φορολογητέα κέρδη οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013) να προσδιοριστούν στο ποσό των **4.814.844,78€**.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από και με Α.Π. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και συγκεκριμένα την αποδοχή της ως προς των έκπτωση του συνόλου της προκύπτουσας ζημίας ποσού 454.494,77€ δηλωθείσας στο οικ. έτος 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2008) και ποσού 1.812,71€ δηλωθείσας στο οικ. έτος 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2012) από τα κέρδη ποσού 5.271.152,26€ της δήλωσης οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013), και να απορριφθεί για όλους τους άλλους λόγους σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την αρ. 512/23-6-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 του προϊσταμένου της ΦΑΕ Αθηνών διαμορφώνονται ως εξής :

Ζημία βάσει δήλωσης	1.585.928,91 €
Μη εκπίπτουσα ζημία προηγούμενων ετών βάσει ελέγχου	6.679.126,22 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	5.093.197,31 €

Μείον ζημία που προτείνεται από την παρούσα απόφαση να αναγνωρισθεί.	278.352,53 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	4.814.844,78 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής για το **οικ. έτος 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013)**:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2014, ΔΙΑΧ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2013-31/12/2013				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ (ΔΗΛΩΣΗ-ΔΕΔ)
Φορολογικά κέρδη χρήσης	2.622.642,59	2.622.642,59	2.622.642,59	0,00
Πλέον ποσό φορολογικής αναμόρφωσης	2.739.015,77	2.739.015,77	2.739.015,77	0,00
Σύνολο κερδών	5.361.658,36	5.361.658,36	5.361.658,36	0,00
Μείον ποσό φορολογημένο στην προηγ. χρήση	90.506,10	90.506,10	90.506,10	0,00
Κέρδη χρήσεως	5.271.152,26	5.271.152,26	5.271.152,26	0,00
Ζημία παρελθουσών χρήσεων που φορολογικά συμψηφίζεται	6.857.081,17	177.954,95		-6.400.773,69
			456.307,48	
Φορολογητέα κέρδη	-1.585.928,91	5.093.197,31	4.814.844,78	4.814.844,78
Φόρος που αναλογεί Κέρδη Χ26%		1.324.231,30	1.251.859,64	1.251.859,64
Συμπλ/κός φόρος 3% στο ακαθ. εισ. από ακιν.		18.152,69	18.152,69	18.152,69
Σύνολο κυρίου και συμπληρωματικού φόρου		1.342.383,99	1.270.012,33	1.270.012,33
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	115.928,01	115.928,01	115.928,01	0,00
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	158.872,19	158.872,19	158.872,19	0,00
Χρεωστικό ποσό	-274.800,20	1.067.583,79	995.212,13	995.212,13
Πλέον τέλη χαρτοσήμου από εκμίσ. Ακινήτων *	18.152,69	18.152,69	18.152,69	18.152,69
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου *	3.630,54	3.630,54	3.630,54	3.630,54
Τέλος επιτηδεύματος ν.	1.000,00	4.600,00	4.600,00	4.600,00

3986/2011 *				
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση**	-252.016,97	1.093.967,02	1.021.595,36	1.273.612,33
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13Χ2=26% (ως έλεγχος)		277.571,78	258.755,14	258.755,14
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας 13Χ2=26% (ως έλεγχος)		4.719,69	4.719,69	4.719,69
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		943,94	943,94	943,94
Πρόσθετο τέλος επιτηδεύματος λόγω ανακρίβειας 13Χ2=26% (ως έλεγχος) ***		1.196,00	936,00	936,00
Σύνολο για καταβολή		1.378.398,43	1.286.950,13	1.286.950,13

* Τα κατά δήλωση ποσά δεν βεβαιώθηκαν αλλά συμψηφίστηκαν με προκαταβληθέντα φόρο.

** Το πιστωτικό δεν επεστράφη

***Επαναυπολογίζεται το πρόσθετο τέλος επιτηδεύματος καθώς εκ παραδρομής υπολογίστηκε ποσό 1.196,00€ αντί του ορθού 936,00€

Οριστική φορολογική υποχρέωση οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2013: ένα εκατομμύριο διακόσιες ογδόντα έξι χιλιάδες εννιακόσια πενήντα ευρώ και δεκατρία λεπτά.

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).