



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20.1.2025

Αριθμός απόφασης: 58

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στο κατά της αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα σχετιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3ΟΥ ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 προσδιορίστηκε ζημιά βάσει ελέγχου ύψους 18.316.050,90 €, έναντι ζημιάς βάσει δήλωσης ύψους 38.316.50,90 € (ήτοι διαφορά ζημιάς ύψους 20.000.000,00 €).

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης ελέγχου εισοδήματος του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, που συντάχθηκε βάσει της αρ.εντολής ελέγχου. Αντικείμενο του ελέγχου αποτέλεσε η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 ύψους 1.407.948,90 € που προέκυψε με την αρ.υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Με την εν λόγω δήλωση η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, αφαίρεσε:

α. ποσό ύψους 13.799.823,55 € (κωδικός 480 'Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε Ν.Π.') που αφορά την προσδιορισθείσα από την προσφεύγουσα υπεραξία για τη μεταβίβαση στην μητρική της εταιρεία (.....) του συνόλου των συμμετοχών της στις εταιρείες(95,84%. Το 91,29% είχε αποκτηθεί μέχρι την 31.12.2013 και το υπόλοιπο στα έτη 2014, 2015 και 2017) και(100,00% που είχε αποκτηθεί μέχρι την 31.12.2013) αντί του συνολικού ποσού των 138.930.000,00 € βάσει του από συμφωνητικού, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α του ν. 4172/2013 περί απαλλαγής από τον φόρο της υπεραξίας μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε Ν.Π..

β. ποσό ύψους 66.200.176,45 € (συμπεριλήφθηκε στο ποσό των 66.754.035,42 € που καταχωρίστηκε στον κωδικό 462 '19.Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων'), το οποίο σύμφωνα με την προσφεύγουσα αφορά ζημιά αποτίμησης των συμμετοχών της ετών 2010, 2014 και 2015 (από το ποσό των 66.200.176,45 € -σύμφωνα με τους προβληθέντες ισχυρισμούς- ποσό ύψους 20.000.000,00 αφορούσε την ζημιά αποτίμησης της συμμετοχής της στο Μητέρα έτους 2010 που την αναμόρφωσε το 2010 και δεν την εξέπεσε ποτέ).

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά τα ως άνω ποσά. Συγκεκριμένα, δεν έγινε δεκτό το ποσό των 66.200.176,45 € που είχε αφαιρεθεί βάσει δήλωσης, καθώς δεν προσκομίστηκαν στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών της ούτε προβλέπεται η έκπτωση αυτού βάσει των ισχυουσών διατάξεων. Περαιτέρω δεν έγινε δεκτό το ποσό τη υπεραξίας ύψους 13.799.823,55 €, καθώς ο έλεγχος προέβη σε εκ νέου υπολογισμό της υπεραξίας της μεταβίβασης των συμμετοχών στις ως άνω εταιρείες λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του ισχύοντος ΚΦΕ Ν.4172/2013, της παρ. 18 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 την ΠΟΛ. 1032/2015 και της Ε.2057/2021.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε αρνητική υπεραξία/ζημιά ύψους 46.200.174,80 € (έναντι -θετικής- υπεραξίας ύψους 13.799.823,55 € βάσει δήλωσης) ως εξής:

Προσδιορισμός της ζημιάς	Ζημιά/ Αρνητική υπεραξία
(Α) Προσδιορισμός της ζημιάς αποτίμησης 31.12.2019 (συνολικό κόστος κτήσης 185.130.174,80 – αποτίμηση 31/12/2019 125.130.174 80)	60.000.000,00
(Β) Προσδιορισμός της οριστικής ζημιάς 31.12.2022 (ληφθείσα αξία πώλησης 138.930.000,00 – αξία κτήσης 185.130.174,80)	46.200.174,80
ZHMIA 31/12/2022 (βάσει της παρ. 18 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 το μικρότερο ποσό μεταξύ Α & Β)	46.200.174,80

Ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση την εν λόγω ζημιά ύψους 46.200.174,80 € στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2022.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση της άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής.
2. Το υπό κρίση ποσό των 20.000.000,00 € που προέκυψε βάσει του ελέγχου ως διαφορά ζημιάς, αφορά τη ζημιά αποτίμησης έτους 2010. Βάσει της ΠΟΛ. 1032/2015 θεωρείται δεδομένο από τον έλεγχο ότι η ζημιά αποτίμησης την 31.12.2013 (ήτοι και του 2010) έχει αναγνωρισθεί για έκπτωση από τα έσοδα της επιχείρησης. Ωστόσο, η εν λόγω ζημιά αποτίμησης του 2010, η οποία δεν μεταφέρθηκε σε λογαριασμό αποθεματικού, δεν εκπέστηκε ποτέ και εάν δεν αναγνωριστεί προς έκπτωση με την δήλωση φορολογικού έτους 2022, η εν λόγω ζημιά δε θα εκπεστεί ποτέ. Κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τα ανωτέρω συμβαίνουν μόνο και μόνο επειδή η εταιρεία δεν ακολούθησε την ανωτέρω ΠΟΛ.
3. Ούτως ή άλλως η ανωτέρω ΠΟΛ. 1032/2015 ερμηνεύει έναν νόμο που έχει κριθεί ως αντίθετος στο Σύνταγμα. Συγκεκριμένα, με τις αρ. 2562 & 2563/20202 αποφάσεις του ΣτΕ. Με την εν λόγω απόφαση του ΣτΕ έχει κριθεί ότι η φορολόγηση των πιστωτικών αποθεματικών με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του συντάγματος καθώς επιφέρουν αναδρομική επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των επιχειρήσεων.
4. Η υποχρεωτική έκπτωση των χρεωστικών αποθεματικών την 31.12.2013 δεν προβλέπεται με διάταξη νόμου αλλά προβλέφθηκε ανεπίτρεπτα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1032/2015 και 1264/2014.
5. Σε κάθε περίπτωση, η υποχρεωτική έκπτωση των χρεωστικών αποθεματικών την 31.12.2013 είναι αντισυνταγματική καθώς η έκπτωση κατά τον προαναφερθέντα χρόνο που διαφοροποιείται από τον χρόνο πραγματοποίησής της μεταβάλλει αναδρομικά το φορολογικό καθεστώς.
6. Κατόπιν των ανωτέρω, στερείται νομοθετικού ερείσματος η θεώρηση ότι η ζημιά αποτίμησης δεν μπορεί να εκπέσει στον χρόνο που πραγματοποιείται αλλά μόνο στο 2013. Ακόμη και εάν υποτεθεί ότι η εν λόγω υποχρεωτική έκπτωση της ζημιάς αποτίμησης απορρέει από τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, οι εν λόγω διατάξεις έχουν κριθεί αντισυνταγματικές.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2021: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 4172/2013: 1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν. 4172/2013: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48Α του ν. 4172/2013: «1. Το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσεται από τον φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α` της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ` εφαρμογήν όρων σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β` της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) το μεταβιβάζον νομικό πρόσωπο κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού κεφαλαίου ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου του οποίου οι τίτλοι συμμετοχής μεταβιβάζονται, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

2. Τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των κερδών αυτών κατά τις διατάξεις του άρθρου 47 παράγραφος 1.

3. Σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής κατά την παράγραφο 1, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

Σύμφωνα με την παρ.18 άρθρου 66 του ν. 4646/2019, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 52 του ν.4876/2021 και το άρθρο 89 του ν.4941/2022:

«18.α. Το άρθρο 48Α του ν. 4172/2013, όπως προστίθεται με το άρθρο 20 του παρόντος, έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1η.1.2020 και μετά.

β. Εξαιρετικά, κατά παρέκκλιση της περ. α' της παρούσας, οι ζημίες των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, που προέρχονται από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής της παραγράφου 1 του άρθρου 48Α του ν. 4172/2013, όπως προστίθεται με το άρθρο 20 του παρόντος, μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση μετά την 1.1.2020 υπό την προϋπόθεση ότι έχουν αποτιμηθεί μέχρι την 31.12.2019 και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας ή αποτυπώνονται σε οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Η έκπτωση των ζημιών αυτών αναγνωρίζεται μόνο όταν οι ζημίες αυτές καταστούν οριστικές

έως την 31.12.2024. Εάν οι ζημίες κατά τον χρόνο οριστικοποίησης είναι μικρότερες από τις ζημίες που αποτιμήθηκαν, αναγνωρίζεται το μικρότερο ποσό. Εάν οι οριστικές ζημίες είναι μεγαλύτερες, αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αποτιμήθηκε.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013:

«[...] 12 Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης ζημίες από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεως τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%).

Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης.»

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.»

13. Για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε.».

καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.»

[...]

25 Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 2238/1994: «[...] 4. Ειδικά, η ζημία που τυχόν προκύπτει κατά την απογραφή στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης από την αποτίμηση μετοχών και ομολογιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του π.δ. 186/1992, μεταφέρεται σε χρέωση των λογαριασμών Αποθεματικά από Χρεόγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία προέκυψαν είτε από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερης της τιμής κτήσης τους με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967 (ΦΕΚ 173Α'), είτε από την πώληση μετοχών με βάση τις

διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος, είτε από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας ακινήτων.

Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της παραπάνω ζημίας, το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω περιγραφόμενα αποθεματικά από χρεόγραφα που θα προκύψουν στο μέλλον. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2014 ‘Κοινοποίηση των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994:

«[...] 2. Τα αποθεματικά που εμπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο αυτό, ή που σχηματίστηκαν με βάση αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ’ εξουσιοδότηση των διατάξεων του ν.2238/1994, καθώς και διευκρινιστικές εγκυκλίους που ρυθμίζουν θέματα φορολογικής μεταχείρισης και λογιστικής απεικόνισης των αφορολόγητων εσόδων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 καταλαμβάνουν αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση το ν. 2238/1994 και όχι αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπτυξιακών και άλλων) ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα βάσει του ν. 2238/1994.

Διευκρινίζεται ότι για τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ’ εφαρμογή του ν. 2238/1994, τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) είχαν υποχρέωση να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των αδιανεμήτων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική περίοδο και τα οποία προέρχονται, μεταξύ άλλων, από τα έσοδα αυτά με βάση τα οριζόμενα στην αριθ.1044770/10159/Β0012/ΠΟΛ.1117/23.3.1993 Α.Υ.Ο., που εκδόθηκε κατ’ εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 8α του ν.δ.3843/1958, διατάξεις οι οποίες κωδικοποιήθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 106 του ν.2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. [...]

5. Πέραν των ως άνω αναφερομένων αποθεματικών, διευκρινίζεται ότι στη φορολόγηση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού υπόκεινται γενικά τα κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 τα οποία δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν ανεξάρτητα αν αυτά εμφανίζονται στους ισολογισμούς σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών ή όχι. Επομένως, υπόκεινται σε φορολόγηση και τα κέρδη που δεν φορολογήθηκαν και εμφανίζονται σε διάφορους λογαριασμούς στα βιβλία της επιχείρησης, όπως στο έκτακτο αποθεματικό, στο υπόλοιπο κερδών παρελθουσών χρήσεων ή εμφανίζονται συγκεντρωτικά σε λογαριασμό αποθεματικού στον ισολογισμό που καταρτίζεται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) τα οποία συνοδεύονται από σχετική ανάλυση στο Προσάρτημα (σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων), κλπ. Τα ανωτέρω γίνεται δεκτό ότι δεν έχουν εφαρμογή για το τακτικό αποθεματικό σε περίπτωση που κατά το σχηματισμό αυτού λήφθηκαν υπόψη και αφορολόγητα κέρδη, καθόσον σε αυτή την περίπτωση προφανώς επιλέχθηκε η φορολόγηση των υπόψη κερδών και στη συνέχεια ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού.

6. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, στην αυτοτελή φορολόγηση 15% υπόκεινται τα ως άνω αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 και θα διανεμηθούν ή θα κεφαλαιοποιηθούν με απόφαση του αρμόδιου εταιρικού οργάνου έως το τέλος του 2013.

Είναι αυτονόητο ότι σε περίπτωση που αποφασισθεί η διανομή των εν λόγω αποθεματικών από τα αρμόδια όργανα μέσα στο έτος 2013 και μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, οι οποίες ως ειδικότερες κατισχύουν των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 106 και των άρθρων 54 και 55 του ν. 2238/1994. Επομένως, όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση σε περίπτωση διανομής αποθεματικών ανωνύμων εταιρειών με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, αναφορικά με το χρόνο απόκτησης των εισοδημάτων αυτών από τους μετόχους (Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιος με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθ. ΝΣΚ 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.), δεν ισχύουν στην περίπτωση αυτή.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που τα αφορολόγητα αποθεματικά είχαν σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, στην ως άνω αυτοτελή φορολόγηση υπόκειται το υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού. Επισημαίνεται ότι, εάν υφίσταται ζημία από αποτίμηση αλλοδαπών συμμετοχών, αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη κατά το ποσό που δεν έχει συμψηφισθεί με κέρδη από την πώληση αλλοδαπών συμμετοχών μέσα στην ίδια χρήση, καθόσον πρόκειται για ζημία αλλοδαπής. Ενδεχόμενο χρεωστικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού δεν μπορεί να συμψηφιστεί με αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από άλλη αιτία. Τέλος, οι ζημίες οι οποίες ενδεχομένως προέκυψαν από την πώληση ή αποτίμηση χρεογράφων εντός της διαχειριστικής περιόδου που αφορά ο επόμενος ισολογισμός από αυτόν που ελήφθη υπόψη για την υπαγωγή σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% των αφορολόγητων αποθεματικών, δεν λαμβάνονται υπόψη για την εξεύρεση του φορολογούμενου ποσού αποθεματικών. Συνεπώς οι ζημίες αυτές, εφόσον υφίστανται, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν επιτρέπεται να συμψηφισθούν με τα συγκεκριμένα αφορολόγητα αποθεματικά τα οποία έχουν εμφανισθεί στον τελευταίο ισολογισμό.

7. Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 12 ορίζεται, ότι με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Το ποσό των αποθεματικών που φορολογήθηκε με αυτόν τον τρόπο, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζεται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύναται, μετά την καταβολή του συνολικά οφειλόμενου φόρου, να διανεμηθεί ή να κεφαλαιοποιηθεί ή να εξαχθεί στο εξωτερικό, όταν πρόκειται για μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων, χωρίς καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση, μη εφαρμοζομένων των άρθρων 54 ή 55 του ν.2238/1994 ή του άρθρου 64 του ν.4172/2013, κατά περίπτωση.

8. Με το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 12 ορίζονται ότι από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημίες φορολογικά αναγνωρίσιμες από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%. Περαιτέρω, για τους σκοπούς του παραπάνω εδαφίου, ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης.

9. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του ιδίου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων ή άλλων ειδικών διατάξεων νόμων. Είναι αυτονόητο ότι αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα, π.χ. τόκους καταθέσεων νομικών προσώπων πριν την έναρξη ισχύος του ν.3091/2002, υπεραξία από την πώληση μη εισηγμένων μετοχών πριν την 01.01.2007, κλπ. δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις και κατά συνέπεια οι επιχειρήσεις θα συνεχίσουν να παρουσιάζουν τους υπόψη λογαριασμούς στα βιβλία τους.

10. Από τις ανωτέρω διατάξεις σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του ιδίου άρθρου, με την οποία ορίζεται η έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε., συνάγεται ότι μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 μία εταιρεία πρέπει να επιλέξει είτε το συμψηφισμό των φορολογικά αναγνωρισμένων ζημιών παρελθουσών χρήσεων με τα υπόψη σχηματισθέντα αποθεματικά, είτε τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των τελευταίων με υπαγωγή αυτών σε φορολόγηση με συντελεστή 19%, καθόσον για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών.

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση επιλέξει να συμψηφίσει τις φορολογικές ζημίες της με τα εν λόγω αποθεματικά, χάνει το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών που συμψηφίστηκαν (μειώνονται οι μεταφερόμενες ζημίες). Αν μετά το συμψηφισμό προκύπτει υπόλοιπο φορολογικών ζημιών, το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 27 του ν.4172/2013. Το μέρος των αποθεματικών που συμψηφίζεται δεν υπόκειται στην ανωτέρω αυτοτελή φορολόγηση.

Αν η επιχείρηση δεν έχει φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες παρελθουσών χρήσεων προς συμψηφισμό ή σε περίπτωση που υφίστανται και ωστόσο αυτή επιλέξει τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των μη διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων οριζόμενων αποθεματικών, αυτά φορολογούνται με συντελεστή 19%.

Η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 19% καταλαμβάνει τα υπόλοιπα των λογαριασμών των υπόψη αποθεματικών τα οποία κατ' επιλογή της επιχείρησης δεν φορολογήθηκαν με συντελεστή 15% σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 72, καθώς και τα λοιπά σχηματισθέντα αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994, που δεν έχουν διανεμηθεί μέχρι την 01.01.2014.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό υπόκειται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19% κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εδαφίου αυτού, λαμβανομένων υπόψη και όσων διευκρινίζονται με την παράγραφο 9 της παρούσας αναφορικά με την εφαρμογή της παραγράφου 13 του άρθρου αυτού.

Κατ' αντιστοιχία με την παράγραφο 7 της παρούσας, και στην περίπτωση καταβολής του φόρου με συντελεστή 19% εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα συγκεκριμένα αποθεματικά και αυτά μπορούν να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν ή να εξαχθούν στο εξωτερικό όταν πρόκειται για αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 64 του ν.4172/2013. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1143/15.5.2014 'Κοινοποίηση των διατάξεων των περ. α' και β' της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014

και λοιπές διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013':

«[...] 5. Με την ευκαιρία κοινοποίησης των υπόψη διατάξεων και με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί σχετικά με το θέμα αυτό στην υπηρεσία μας, διευκρινίζονται τα ακόλουθα: α) Ως "δηλωθείσες φορολογικές ζημίες" της επιχείρησης που συμψηφίζονται μετά την 1-1-2014, είναι εκείνες που εμφανίζονται στη φορολογική δήλωση της χρήσης 2013 (μεταφερόμενες ή προκύψασες στη χρήση αυτή).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ζημίες οι οποίες ενδεχομένως προέκυψαν εντός της διαχειριστικής περιόδου που αφορά ο επόμενος ισολογισμός από αυτόν που ελήφθη υπόψη για την υπαγωγή σε αυτοτελή φορολόγηση με 15%, δεν λαμβάνονται υπόψη προκειμένου για το συμψηφισμό ζημιών με τα υπόψη σχηματισθέντα αποθεματικά.

β) Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση του υπολοίπου των αποθεματικών που απομένει μετά το συμψηφισμό των φορολογικών ζημιών, με την ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, διευκρινίσθηκε ότι μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 μία εταιρεία πρέπει να επιλέξει είτε το συμψηφισμό των φορολογικά αναγνωρίσιμων ζημιών παρελθουσών χρήσεων (δηλωθείσες φορολογικές ζημίες) με τα υπόψη σχηματισθέντα αποθεματικά, είτε τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των τελευταίων με υπαγωγή αυτών σε φορολόγηση με συντελεστή 19%. Σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό υπόκειται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%.

Ωστόσο, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 12 του πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι με τον υπόψη συμψηφισμό (αλγεβρικό άθροισμα) αυξομειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης, προκύπτει ότι το υπόλοιπο ποσό αποθεματικού που απομένει μετά το συμψηφισμό προσαυξάνει τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης, μη υπαγόμενο σε αυτοτελή φορολόγηση.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό θα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και θα φορολογείται με συντελεστή 26%, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στην ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκύκλιό μας.

6. Τυχόν χρεωστικά υπόλοιπα (ποσών αποθεματικών) που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 και δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 απαιτείται και αυτά να «εξαφανιστούν» για φορολογικούς σκοπούς από τον ισολογισμό των επιχειρήσεων που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, αυτά μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και σε περίπτωση φορολογικών ζημιών προστίθενται σε αυτές, κατ' αναλογία των όσων αναφέρονται πιο πάνω σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των πιστωτικών υπολοίπων μετά το συμψηφισμό τους με φορολογικές ζημίες.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1264/30.12.2014 'Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013:

«Σε συνέχεια των αριθ. ΠΟΛ.1007/2.1.2014 και ΠΟΛ.1143/15.5.2014 εγκυκλίων μας, αναφορικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 και με αφορμή

προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε συμπληρωματικά τα ακόλουθα:

α) Δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014 συμψηφιζομένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων μέχρι και το έτος 2013.

Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος 2014 προκύψουν φορολογικές ζημιές, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημιές με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014.

Επισημαίνεται ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις το προκύπτον αποτέλεσμα ενσωματώνεται στα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών, ως το ειδικό συνημμένο έντυπο της ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκυκλίου μας. Επίσης, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, σε αντίθεση με την αυτοτελή φορολόγηση των πιστωτικών υπολοίπων.

β) Περαιτέρω με την παρούσα γίνεται δεκτό, προς αποφυγή καταστρατηγήσεων και με γνώμονα την ενιαία εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, ότι σε περίπτωση που το αρμόδιο εταιρικό όργανο λάβει απόφαση για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των πιστωτικών υπολοίπων αφορολόγητων αποθεματικών, τότε αυτά θα φορολογηθούν στο σύνολό τους αυτοτελώς, διαφορετικά θα ενσωματωθούν στα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης στο σύνολό τους μετά το συμψηφισμό τους με τυχόν ζημιές παρελθουσών χρήσεων ή και του φορολογικού έτους 2014. Κατά συνέπεια, ένα νομικό πρόσωπο δεν μπορεί μέρος του πιστωτικού υπολοίπου να το φορολογήσει αυτοτελώς και το υπόλοιπο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά από συμψηφισμό του με τις φορολογικές ζημιές.

γ) Αναφορικά με το φορολογικό χειρισμό των χρεωστικών αποθεματικών τα οποία είχαν σχηματισθεί κατά κύριο λόγο με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του ν.2238/1994 από την αποτίμηση χρεογράφων (ζημία από απογραφή), όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με την παρ. 26 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, προϋπόθεση για την έκπτωσή τους είναι να μην έχουν επιβαρύνει τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο σχηματίστηκαν. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1032/2015 'Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«[...] 9. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή αλλά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα (υπεραξία) που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και τα αντίστοιχα παραστατικά, καθόσον σε κάθε περίπτωση τα έσοδα που αποκτούν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58 ή 29, κατά περίπτωση.

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών περιλαμβάνονται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κλπ (π.χ αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω, μη διακρίνοντας του νόμου, έχουν εφαρμογή και για μεταβιβάσεις μετοχών και άλλων κινητών αξιών εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησής τους και του ποσοστού συμμετοχής.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από τα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, από την συμφωνηθείσα αξία πώλησης αφαιρείται η τιμή κτήσης. Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει μετά την αποτίμηση και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την **31.12.2013** προκειμένου για μεταβιβάσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2014, καθόσον η ζημία από την αποτίμηση έχει αναγνωρισθεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1264/30.12.2014). Για μεταβιβάσεις τίτλων που θα λάβουν χώρα μετά την **1.1.2015** και οι οποίοι έχουν αποκτηθεί πριν την **31.12.2013**, ως τιμή κτήσης θα ληφθεί υπόψη η ίδια ως άνω αξία (αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία κατά την **31.12.2013**), δεδομένου ότι η ζημία που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από **1.1.2014** και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθόσον δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Επισημαίνεται ότι για τίτλους που αποκτώνται από την **1.1.2014** και μετά, ως τιμή κτήσης για τον προσδιορισμό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβασή τους λαμβάνεται υπόψη η αρχική τιμή κτήσης τους χωρίς τις μεταγενέστερες αποτιμήσεις τους. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/2021 'Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48Α του ΚΦΕ, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 20 του ν. 4646/2019, αναφορικά με την απαλλαγή των νομικών προσώπων από τον φόρο υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής':

«[...] 12. Με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παρ.18 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 ορίζεται, ότι οι ζημίες των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ΚΦΕ, που προέρχονται από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής της παραγράφου 1 του άρθρου 48Α του ΚΦΕ, μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση μετά την **1.1.2020** υπό την προϋπόθεση ότι έχουν αποτιμηθεί μέχρι την **31.12.2019** και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας ή αποτυπώνονται σε οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Η έκπτωση των ζημιών αυτών αναγνωρίζεται μόνο όταν οι ζημίες αυτές καταστούν οριστικές έως την **31.12.2022**. Εάν οι ζημίες κατά τον χρόνο οριστικοποίησης είναι μικρότερες από τις ζημίες που αποτιμήθηκαν, αναγνωρίζεται το μικρότερο ποσό. Εάν οι οριστικές ζημίες είναι μεγαλύτερες, αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αποτιμήθηκε.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την αναγνώριση της ζημίας από μεταβίβαση τίτλων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48Α, πρέπει η μεταβίβαση των τίτλων να έχει λάβει χώρα από την **1.1.2020** έως την **31.12.2022** (οριστική ζημία) και περαιτέρω οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι να υφίστανται κατά την 31η Δεκεμβρίου 2019 και επιπλέον να έχουν αποτιμηθεί την ίδια ημερομηνία (**31.12.2019**).

Περαιτέρω, το ποσό ζημίας που αναγνωρίζεται φορολογικά (οριστικές) συνδέεται με το ύψος των ζημιών εξ αποτιμήσεως (31.12.2019), καθόσον στην περίπτωση που το ποσό αυτό (οριστικών ζημιών) είναι μεγαλύτερο αυτών εξ αποτιμήσεως τότε αυτές περιορίζονται μέχρι του ποσού των ζημιών εξ αποτιμήσεως. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 2562/2022 απόφαση του ΣτΕ: «[...] 8. Επειδή, με την παράγραφο 13 (αναριθμηθείσα από 12 σε 13) του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), θεσπίσθηκε ως πάγιος κανόνας ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητων αποθεματικών, με ορισμένες εξαιρέσεις, ήτοι τα αφορολόγητα αποθεματικά που προβλέπονται από επενδυτικούς και αναπτυξιακούς νόμους ή ειδικές διατάξεις νόμων και το αφορολόγητο αποθεματικό της διάταξης της περιπτώσεως ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του προγενέστερου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994, όπως η διάταξη αυτή ισχύει μετά τη δημοσίευση του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013). Παραλλήλως, με την παράγραφο 12 (αναριθμηθείσα από 11 σε 12) του ίδιου άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (νέου Κ.Φ.Ε.) προβλέφθηκε ένα ενδιάμεσο μεταβατικό στάδιο διαχείρισεως όσων αφορολόγητων αποθεματικών είχαν σχηματισθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 βάσει διατάξεων του προγενέστερου Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994). Το μεταβατικό αυτό στάδιο περιελάμβανε δύο ειδικότερες ρυθμίσεις ανάλογα με το αν τα ως άνω αποθεματικά είχαν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί ή όχι μέχρι την 31.12.2013. Έτσι, σε περίπτωση μεν διανομής ή κεφαλαιοποιήσεώς τους μέχρι την ημερομηνία αυτή τα ως άνω, σχηματισθέντα βάσει του προγενέστερου Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15% και με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση τόσο του νομικού προσώπου όσο και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από δε την 1η.1.2014 και εφεξής, τα προαναφερθέντα αποθεματικά, που δεν διανεμήθηκαν ή κεφαλαιοποιήθηκαν μέχρι την 31.12.2013, είτε συμψηφίζονται με ζημίες παρελθουσών χρήσεων μέχρις εξαντλήσεώς τους, είτε διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, φορολογούμενα αυτοτελώς με συντελεστή 19%, εξαντλουμένης με την καταβολή του φόρου αυτού της φορολογικής υποχρεώσεως του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού (πρβλ. ΣτΕ 3319/2015 επταμ.).

9. Επειδή, η φορολόγηση με τις ανωτέρω διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) των αφορολόγητων αποθεματικών των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του εν λόγω Κώδικα, που σχηματίσθηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά τον χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών, κατ' εφαρμογή διατάξεων του προγενέστερου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), συνιστά περιορισμό υφιστάμενης φορολογικής απαλλαγής που νοείται ως επιβολή φόρου (βλ. ΣτΕ 1865/1985 Ολομ., 1485/1989, 428/1986). Περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ως άνω ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) συνάγεται ότι η, σύμφωνα με αυτές, φορολόγηση των ως άνω αφορολόγητων αποθεματικών των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ως άνω Κώδικα, καίτοι φέρεται να εξαρτάται, κατ' αρχήν, από τη βούληση των τηρούντων τα αποθεματικά αυτά ως άνω νομικών προσώπων (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες) στην πραγματικότητα θεσπίζεται ως υποχρεωτική, αφού δεν παρέχεται στα εν λόγω νομικά πρόσωπα η δυνατότητα να διατηρήσουν τη φορολογική απαλλαγή των ως άνω αποθεματικών, την οποία είχαν υπό το προηγούμενο

νομοθετικό καθεστώς, μέχρι τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή τους ή τη λύση της εταιρείας, δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν από 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται πλέον η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητων αποθεματικών, πλην των εξαιρέσεων που προβλέπει η ανωτέρω διάταξη της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Η εν λόγω ρύθμιση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ασχέτως του ότι με αυτήν θεσπίζονται φορολογικοί συντελεστές (15% και 19%), οι οποίοι είναι μικρότεροι των γενικώς ισχυόντων στη φορολογία εισοδήματος, συνιστά αναδρομική επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των επιχειρήσεων στις οποίες αναφέρεται. Τούτο, διότι επιβάλλεται, πάντως, αμέσως και υποχρεωτικώς, φόρος εισοδήματος για ύλη η οποία κατά τον σχηματισμό της και μέχρι τη δημοσίευση του ως άνω ν. 4172/2013 ήταν αφορολόγητη, εξαρτώμενη, για την υπαγωγή της σε φόρο, από γεγονότα μελλοντικά και κατ' αρχήν συναπτόμενα με τη βούληση των ως άνω νομικών προσώπων, (διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή διάλυση της επιχείρησης). Συνεπώς, οι διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), καθ' ο μέρος η θεσπιζόμενη με αυτές φορολογική υποχρέωση εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής έτους, καταλαμβάνοντας αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί πριν από την 1η.1.2012, αντίκεινται προς τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και, κατά συνέπεια, είναι μη εφαρμοστέες, (πρβλ. ΣτΕ 1912/2009 Ολομ., 1700/2017, 112/2016 επταμ., 1839/2015, 1952/2014, 1467/2010).[...]

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου, από την υπό κρίση μεταβίβαση στην μητρική εταιρεία της προσφεύγουσας (.....) του συνόλου των συμμετοχών της στις εταιρείεςκαιπροέκυψε αρνητική υπεραξία/ζημιά ύψους 46.200.174,80 €, αντί της δηλωθείσας από την προσφεύγουσα - θετικής- υπεραξίας ύψους 13.799.823,55 € (κωδ. 480 της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022). Η ανωτέρω ζημιά αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον έλεγχο βάσει με της παρ. 18 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019. Περαιτέρω, το ποσό ύψους 66.200.176,45 € που είχε καταχωριστεί στον κωδ. 462 της δήλωσης και σύμφωνα με την προσφεύγουσα αφορά ζημιά αποτίμησης των συμμετοχών της ετών 2010, 2014 και 2015 (εκ του οποίου 20.000.000,00 αφορά σύμφωνα με την προσφεύγουσα ζημιά αποτίμησης έτους 2010), δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον έλεγχο καθώς δεν προβλέπεται η έκπτωση αυτού βάσει των ισχυουσών διατάξεων ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών της.

Επειδή για τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου ελήφθη υπόψη το σύνολο των διατάξεων που έχουν εφαρμογή την υπό κρίση περίπτωση ήτοι τα άρθρα 22, 47, 48Α, 72 του ν. 4172/2013, η παρ. 18 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, καθώς και τις ΠΟΛ. 1143/2014, 1264/2014, 1032/2015.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 βάσει του οποίου προσδιορίστηκε ζημιά βάσει ελέγχου ύψους 18.316.050,90 €, έναντι ζημιάς βάσει δήλωσης ύψους 38.316.50,90 €, ήτοι διαφορά ζημιάς ύψους 20.000.000,00 €.

Επειδή στην ανωτέρω έκθεση περιλαμβάνεται το σύνολο των διατάξεων και των πραγματικών περιστατικών που είναι απαραίτητα για τον προσδιορισμό υπεραξίας της υπό κρίση μεταβίβασης και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, το ως άνω ποσό της διαφοράς ζημιάς ύψους 20.000.000,00 € προέχεται από τη ζημιά αποτίμησης χρήσης 2010, η οποία δεν μεταφέρθηκε σε λογαριασμό αποθεματικού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν. 2238/94, δεν συμπεριλήφθηκε στα χρεωστικά αποθεματικά της 31.12.2013 που εκπέστηκαν (στο φορολογικό έτος 2014), και εάν δεν αναγνωριστεί προς έκπτωση με την δήλωση φορολογικού έτους 2022, η εν λόγω ζημιά δε θα εκπεστεί ποτέ. Κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τα ανωτέρω συμβαίνουν μόνο και μόνο επειδή η εταιρεία δεν ακολούθησε την ΠΟΛ. 1032/2015 σύμφωνα με την οποία η ζημιά αποτίμησης την 31.12.2013 αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα έσοδα της επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, η ζημιά αποτίμησης εμφανιζόταν σε λογαριασμό αποθεματικών/ειδικό λογαριασμό και δεν εξέπιπτε από τα ακαθάριστα έσοδα. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1143/2014, τα εν λόγω χρεωστικά υπόλοιπα ποσών αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με τις προϋσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 εξέπιπταν στο φορολογικό έτος 2014, δεδομένου ότι κατά τα οριζόμενα με τη διάταξη της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 απαιτείται αυτά να «εξαφανιστούν» για φορολογικούς σκοπούς από τον ισολογισμό των επιχειρήσεων που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014.

Εν προκειμένω, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η ζημιά αποτίμησης που είχε προκύψει στη χρήση 2010 ύψους 20.000.000,00 € είχε αναμορφωθεί στη χρήση 2010, ήτοι ότι δεν είχε εκπεστεί στην εν λόγω χρήση. Περαιτέρω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, το σύνολο των ζημιών αποτίμησης (χρεωστικά αποθεματικά) που ήταν εγγεγραμμένες στα βιβλία της προσφεύγουσας την 31.12.2013 εκπέστηκαν στο φορολογικό έτος 2014, κατά τα οριζόμενα με τις ανωτέρω διατάξεις και δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό ότι το επικαλούμενο ποσό των 20.000.000,00 € δεν περιλαμβανόταν στα ανωτέρω χρεωστικά αποθεματικά που εκπέστηκαν στο φορολογικό έτος 2014.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος ο ισχυρισμός ότι η διαφορά ζημιάς ύψους 20.000.000,00 € που προσδιορίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο στο φορολογικό έτος 2022 προέχεται από ζημιά αποτίμησης που είχε προκύψει στη χρήση 2010.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, εν προκειμένω όσον αφορά την έκπτωση των ζημιών αποτίμησης εφαρμόστηκαν οι ανωτέρω διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες:

α. Με τις διατάξεις του ισχύοντος ΚΦΕ ν. 4172/2013, η ζημιά που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του 4172/2013, προκειμένου για την έκπτωση κάθε δαπάνης αποτελεί προϋπόθεση, μεταξύ άλλων αυτή να αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή και η εγγραφή αυτής στα τηρούμενα βιβλία.

β. Με τις διατάξεις του προισχύαντος ΚΦΕ (2238/1994) δεν προβλεπόταν η έκπτωση των ζημιών αποτίμησης αλλά η εμφάνιση αυτών σε αποθεματικά. Προκειμένου για την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 για το κλείσιμο των εν λόγω αποθεματικών, προβλέφθηκε η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2014 των χρεωστικών αποθεματικών/ζημιών αποτίμησης έως την 31.12.2013.

γ. Κατά τα οριζόμενα με την ΠΟΛ. 1032/2015, για τον προσδιορισμό της υπεραξίας (εν προκειμένω της οριστικής ζημιάς) της υπό κρίση περίπτωσης μεταβίβασης τίτλων που έλαβε χώρα μετά την 1.1.2015 και οι οποίοι αποκτήθηκαν πριν την 31.12.2013, ως τιμή κτήσης ελήφθη υπόψη η αξία που εμφανιζόταν στα βιβλία κατά την 31.12.2013 (δεδομένου ότι η ζημία που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα).

δ. Μόνο με τις διατάξεις της παρέκκλισης της παρ. 18 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, προβλέφθηκε η δυνατότητα έκπτωσης των οι ζημιών αποτίμησης μέχρι την 31.12.2019, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις της εν λόγω διάταξης και εφόσον ήταν χαμηλότερες των οριστικών ζημιών. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι ζημιές αποτίμησης μέχρι την 31.12.2019 ύψους 60.000.000,00 € ήταν ανώτερες των προσδιορισθεισών οριστικών ζημιών ύψους 46.200.174,80 €, και ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διάταξης, αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι οριστικές ζημιές ύψους 46.200.174,80 €.

ε. Έχει παρέλθει η πενταετής προθεσμία του άρθρου 27 του ν. 4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός ότι η ζημία αποτίμησης έτους 2010 εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού στους 2022.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1143/2014 η έκπτωση των χρεωστικών αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με τις προΐσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 στο φορολογικό έτος 2014 απορρέει από τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 με τις οποίες απαιτείται τα αποθεματικά αυτά να κλείσουν για φορολογικούς σκοπούς από τον ισολογισμό των επιχειρήσεων που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά.

Επειδή με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι, όσον αφορά την έκπτωση των ζημιών αποτίμησης και των χρεωστικών αποθεματικών, η ΠΟΛ. 1032/2015 ερμηνεύει έναν νόμο που έχει κριθεί ως αντίθετος στο Σύνταγμα με τις αρ. 2562 & 2563/20202 αποφάσεις του ΣτΕ. Σε κάθε περίπτωση, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η υποχρεωτική έκπτωση των χρεωστικών αποθεματικών την 31.12.2013 είναι αντισυνταγματική καθώς μεταβάλλεται αναδρομικά το φορολογικό καθεστώς.

Ωστόσο, με τις ανωτέρω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε, όπως άλλωστε δέχεται και η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή, η φορολόγηση με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 των πιστωτικών αποθεματικών, και όχι των χρεωστικών αποθεματικών. Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι η φορολόγηση με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 των πιστωτικών αποθεματικών αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του συντάγματος καθώς επιφέρουν αναδρομική επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των επιχειρήσεων.

Άλλωστε, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1143/2014 η έκπτωση των χρεωστικών αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 στο φορολογικό έτος 2014 απορρέει από τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

Σε κάθε περίπτωση, η ανωτέρω πρόβλεψη έκπτωσης των χρεωστικών αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 στο φορολογικό έτος 2014 δεν επιφέρει επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των επιχειρήσεων, τουναντίον αποτελεί ευνοϊκή ρύθμιση δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του προϊσχύαντος ΚΦΕ ν. 2238/1994, η ζημία αποτίμησης εμφανιζόταν σε λογαριασμό αποθεματικών/ειδικό λογαριασμό και δεν εξέπιπτε από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ως εκ τούτου ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση της με αρ.προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

- Η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Ζημία	38.316.050,90	18.316.050,90	20.000.000,00
Φόρος - πιστωτικό ποσό	1.419.705,69	1.419.705,69	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων	8.963,99	8.963,99	0,00
ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου	1.792,80	1.792,80	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	1.407,948,90	1.407,948,90	0,00
Σύνολο για καταβολή	11.756,79	11.756,79	0,00
Σύνολο για επιστροφή	1.407,948,90	1.407,948,90	0,00

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.