



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδότησης 127 /2016

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 16^{ης} Μαΐου 2016

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Μέλη : Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Β1009612 ΕΞ 2016** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Β' Τμήμα).

Ερώτημα: *Αν οι μέχρι τις 31/12/2013 φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες ανώνυμης εταιρείας, που χαρακτηρίζεται ως φορέας γενικής κυβέρνησης και έχει ως μοναδικό μέτοχο το Ελληνικό Δημόσιο και μετά την 1.1.2014 απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος (με εξαίρεση συγκεκριμένα εισοδήματα), δύνανται να μεταφερθούν για να συμψηφιστούν με κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη, που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, οπότε και τέθηκε σε ισχύ ο νέος ΚΦΕ (ν. 4172/2013).*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Η εταιρεία «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε.» ιδρύθηκε με το ν. 1955/1991 με μοναδικό μέτοχο το Ελληνικό Δημόσιο και είναι κύριος και φορέας κατασκευής όλων των έργων που εμπίπτουν στους σκοπούς της. Το 1998 η εν λόγω εταιρεία ίδρυσε τη θυγατρική εταιρεία «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ Α.Ε. (ΑΜΕΛ)» (ν. 2669/1998), με σκοπό τη λειτουργία και εκμετάλλευση των υπό κατασκευή γραμμών του μετρό 2 και 3 και κάθε επέκτασής τους, καθώς και των εγκαταστάσεων, τροχαίου υλικού και εν γένει των υλικών μέσων, με την υποχρέωση να καταβάλει στη μητρική της εταιρεία τις δαπάνες για την εξυπηρέτηση των δανείων της με τιμολογήσεις που έκτοτε πραγματοποιήθηκαν προς την «ΑΜΕΛ Α.Ε.». Με το ν. 3920/2011 οι μετοχές που κατείχε η εταιρεία «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε.» στις εταιρείες «ΑΜΕΛ Α.Ε.» και «ΤΡΑΜ Α.Ε.» μεταβιβάστηκαν χωρίς αντάλλαγμα στον «ΟΑΣΑ», ενώ στη συνέχεια, η «ΑΜΕΛ Α.Ε.» απορρόφησε τις εταιρείες «ΗΣΑΠ Α.Ε.» και «ΤΡΑΜ Α.Ε.» και μετονομάστηκε σε «ΣΤΑΘΕΡΕΣ ΣΥΓΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» (ΣΤΑΣΥ Α.Ε.).

2. Μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3920/2011, η εταιρεία «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε.» συνέχισε την κατασκευή του δικτύου υπόγειου σιδηρόδρομου, ενώ η λειτουργία του δικτύου περιήλθε στην εταιρεία «ΣΤΑΣΥ Α.Ε.

3. Τα έργα της εταιρείας «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε.» συγχρηματοδοτούνται από την ΕΕ, μέσω του ετήσιου Προγράμματος Δημόσιων Επενδύσεων (ΠΔΕ). Οι χρηματοδοτήσεις του ΠΔΕ προς την εν λόγω εταιρεία εμφάνιζαν κατά το παρελθόν και εξακολουθούν να εμφανίζουν χρονική υστέρηση και υπολείπονται της δαπάνης που έχει καταβάλει μέχρι σήμερα η εταιρεία για την υλοποίηση των έργων της, με αποτέλεσμα η εταιρεία να λαμβάνει δάνεια από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου.



4. Αποτέλεσμα των ανωτέρω, δηλαδή του μεγάλου κατασκευαστικού κόστους και της στέρησης εσόδων, η εταιρεία «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε.» την 31.12.2013 είχε συσσωρευμένες λογιστικές και φορολογικές ζημίες, 1.649.112.708,14€ και 883.346.457,91€, αντίστοιχα.

5. Η εταιρεία «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε.» αποτελεί φορέα γενικής κυβέρνησης και περιλαμβάνεται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ).

Νομοθετικό πλαίσιο

6. Στις διατάξεις του ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), όπως αυτές ίσχυαν για φορολογικά έτη πριν την 01.01.2014, από της οποίας καταργήθηκαν με το ν.4172/2013 (Α' 167), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 4. Εισόδημα και εξεύρεσή του: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. 2. ... 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους 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 επί μέρους 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 υποχρέου 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 61. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης: «1.... Παράλειψη του υποχρέου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4» (σημείωση: πρόκειται για το εδάφιο πέμπτο της παραγράφου 1).

Άρθρο 101. Υποκείμενο του φόρου: «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.....».

Άρθρο 105. Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων: «1....11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101. Ειδικά για το ποσό της ζημίας νομικού προσώπου της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που αποσβέσθηκε με ειδική προς τούτο μείωση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου αυτού, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4».

Άρθρο 107. Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής: «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας...2... 3. Οι διατάξεις του "πέμπτου" εδαφίου της παραγράφου 1, καθώς και των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 61 εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101».

7. Εξ άλλου, στο ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 167) ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:



Άρθρο 7. Φορολογητέο εισόδημα: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Άρθρο 27. Μεταφορά ζημιών: «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 2...3. Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή συμψηφίζονται μόνον με επιχειρηματικά κέρδη που προκύπτουν στην αλλοδαπή κατά το τρέχον ή μελλοντικό φορολογικό έτος....4....5 . Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή».

Άρθρο 46. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα: «Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται: α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το

κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%)¹».

Άρθρο 72 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.....26. 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. 27.....».

8. Με το άρθρο 2 του ν.3871/2010 (Α' 141) προστέθηκε το άρθρο 1B στον. 2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού, που έχει ως ακολούθως:

«Άρθρο 1B- Ορισμοί. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, οι κατωτέρω όροι έχουν την ακόλουθη έννοια:

1. Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει την Γενική Κυβέρνηση και τις δημόσιες επιχειρήσεις κατά την έννοια των παραγράφων 1, 2 και 3, καθώς και τους δημόσιους οργανισμούς κατά την έννοια της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του ν. 3429/2005 (ΦΕΚ 314 Α).

2. Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει την Κεντρική Κυβέρνηση, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, πρώτου και δεύτερου βαθμού (ΟΤΑ) και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ). «Αναλυτικά τα νομικά πρόσωπα που περιλαμβάνονται στην Κεντρική Κυβέρνηση, τους Ο.Τ.Α. και τους Ο.Κ.Α. προσδιορίζονται από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής».

3. Κεντρική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού

¹ Ως φορείς γενικής κυβέρνησης, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, νοούνται αυτοί που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ) με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1B του ν. 2362/1995 ή της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014, κατά περίπτωση. Και επειδή το Μητρώο αυτό μεταβάλλεται συνεχώς, ληπτέο υπόψη κάθε φορά είναι το ισχύον κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος και αφορά στο χρόνο λήξης του φορολογικού έτους στη διάρκεια του οποίου γεννάται η σχετική φορολογική υποχρέωση (βλ. και ΠΟΛ. 1044/10.2.2015).



δικαίου που ελέγχονται και χρηματοδοτούνται κυρίως από την Κεντρική Διοίκηση, εκτός ΟΤΑ και ΟΚΑ.

4. Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές. 5..... 6..... 7.....».

9. Οι προπαρατεθείσες στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο (8) διατάξεις καταργήθηκαν από 1-1-2015, με το άρθρο 177 του ν. 4270/2014 (Α' 143) και στο άρθρο 14 του ίδιου νόμου ορίσθηκαν τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, οι κάτωθι όροι έχουν την ακόλουθη έννοια:

α. Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς, κατά την έννοια των παραγράφων 1, 2,3 και 6 του άρθρου 1 του ν. 3429/2005 (Α' 314).

β. Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ). Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης (εφεξής «λοιποί φορείς της Γενικής Κυβέρνησης»), προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

γ. Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ.

δ. Υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει: (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β'

βαθμού) και (ββ) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ.

ε. Υποτομέας ΟΚΑ: περιλαμβάνει Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.

στ. Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής. Οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης και οι υποδιαιρέσεις τους σε ειδικούς φορείς είναι διοικητικές της μονάδες και μονάδες του προϋπολογισμού της, χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα.

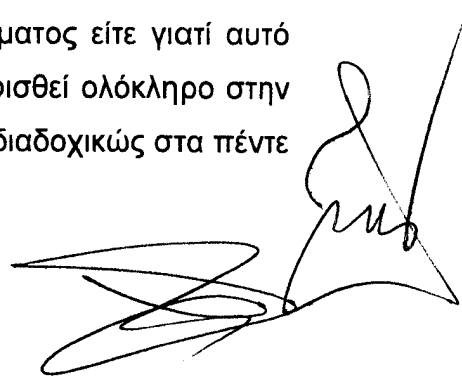
ζ. Κρατικός Προϋπολογισμός: ο προϋπολογισμός της Κεντρικής Διοίκησης που περιλαμβάνει τον Τακτικό Προϋπολογισμό και τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων.....».

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα:

10. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), όπως ίσχυε κατά τα φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 01.01.2014, για τις εμπορικές επιχειρήσεις, προέβλεπε, υπό προϋποθέσεις και κατ' εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας των διαχειριστικών χρήσεων, τη δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε σε μια διαχειριστική περίοδο προκειμένου να συμψηφισθεί με κερδοφόρα αποτελέσματα επομένων χρήσεων (άρθρο 4 παρ. 3 του ν. 2238/1994).

11. Ειδικότερα, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές (και γεωργικές επιχειρήσεις), που προέκυπτε από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που ετηρούντο επαρκώς και ακριβώς, αν δεν εκαλύπτετο με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπήρχε τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπήρχε ήταν ανεπαρκές, μεταφερόταν για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε





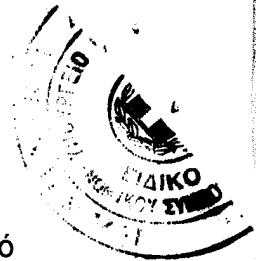
(5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απέμενε κάθε φορά (βλ. άρθρο 4§3 ν. 2238/1994).

12. Όπως είχε γίνει δεκτό (ΣΤΕ 2113/2013), προϋπόθεση για την αναγνώριση ποσού ως ζημίας προς μεταφορά για συμψηφισμό με τα κέρδη επόμενων χρήσεων, είναι το ποσό της εν λόγω ζημίας να είχε δηλωθεί εμπρόθεσμα ή μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε και η επιχείρηση να εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο νομικό πρόσωπο. Εξάλλου, η μεταφορά ζημίας γίνεται κατά νόμο μόνο προς συμψηφισμό με προκύψαντα κέρδη του έτους στο οποίο γίνεται η μεταφορά και όχι προς επαύξηση της ζημίας που τυχόν προέκυψε κατά το έτος αυτό (ΣΤΕ 2100/2008, 1956-8/2001 7μ., 3372/1998 7μ., 220, 3443/2001).

13. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, εφεξής και «νέος ΚΦΕ»), ο οποίος ισχύει και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, επίσης προβλέπει υπό προϋποθέσεις τη δυνατότητα μεταφοράς προς συμψηφισμό της ζημίας που προέκυψε σε μια διαχειριστική περίοδο στα πέντε επόμενα έτη, πλην όμως τα κρίσιμα ποσά της ζημίας σχηματίστηκαν πριν από την 1/1/2014, οπότε για τη μεταφορά και τον συμψηφισμό τους έχουν εισέτι εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 4§3 του ν. 2238/1994, έστω κι αν η μεταφορά ανάγεται σε χρόνο μετά την 1-1-2014.

14. Είναι προφανές ότι σκοπός του θεσμού της μεταφοράς ζημίας προς συμψηφισμό αυτής με κέρδη της επιχείρησης επόμενων χρήσεων, κατά παρέκκλιση από την αρχή της αυτοτέλει των διαχειριστικών χρήσεων, είναι η, ελάττωση ή πλήρης εξάλειψη των φορολογικών της υποχρεώσεων που προκύπτουν από τα εισοδήματα των κερδοφόρων χρήσεων, οπότε, ευλόγως, αν από τα κέρδη των χρήσεων αυτών δεν γεννάται φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, τότε, η μεταφορά της ζημίας στερείται δικαιολογητικής βάσης και καθίσταται αλυσιτελής.

15. Περαιτέρω, με τον νέο ΚΦΕ ορίστηκε ότι για ειδικά για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής



Κυβέρνησης και στις οποίες συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100 %) καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους, φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για τα λοιπά εισοδήματα που τυχόν αποκτούν.

16. Από τα παραπάνω αναπτυχθέντα και κυρίως από την εκτεθείσα τελολογική ερμηνεία των σχετικών διατάξεων προκύπτει, ότι η συγκεκριμένη ανώνυμη εταιρεία, που αποτελεί φορέα της γενικής κυβέρνησης, έχει ως μοναδικό μέτοχο το Ελληνικό Δημόσιο, και, ως εκ τούτου, από 1.1.2014 και μετά, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος (με εξαίρεση συγκεκριμένα εισοδήματα), δεν μπορεί να μεταφέρει σε επόμενες χρήσεις (από 1/1/2014 και μετά) τις μέχρι τις 31.12.2013, φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες της προς συμψηφισμό με τα απαλλασσόμενα εισοδήματα αυτής, παρά μόνο με τα ως άνω φορολογούμενα τοιαύτα. Και τούτο βεβαίως υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στις διατάξεις του ν.2238/1994, (δηλαδή, το επίμαχο ποσό να αποτελεί αρνητικό στοιχείο προκύπτον από τα επαρκώς και ειλικρινώς τηρούμενα βιβλία της εταιρείας, η ζημία να είχε δηλωθεί εμπρόθεσμα ή μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε και η επιχείρηση να εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο νομικό πρόσωπο.

17. Σημειώνεται, εν τέλει, ότι στο έτος της μεταφοράς μπορούν να εξεταστούν μόνο τα ζητήματα που έχουν σχέση με τη νομιμότητα της ίδιας της μεταφοράς, όπως, αν η μεταφορά επιτρέπεται και αν επιχειρείται μέσα στο νόμιμο χρόνο αφότου προέκυψε η ζημία, αν, όντως, έχει απομείνει υπόλοιπο ζημίας προς μεταφορά και ποιό το ύψος του και αν έχει γίνει συμψηφισμός μέρους της ζημίας αυτής προς κέρδη ενδιάμεσων ετών (ΣτΕ 2100/2008).

Απάντηση

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), γνωμοδοτεί, ομοφώνως ως εξής:

18. Οι μέχρι τις 31.12.2013 φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες ανώνυμης εταιρείας, που, ως φορέας γενικής κυβέρνησης με μοναδικό μέτοχο το Ελληνικό



Δημόσιο, απαλλάσσεται από 1.1.2014 και μετά από το φόρο εισοδήματος (με εξαίρεση τα εισοδήματα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), δύνανται να μεταφερθούν για να συμψηφιστούν μόνο με τα μη απαλλασσόμενα κέρδη που προέκυψαν ή προκύπτουν κατά τα φορολογικά έτη από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, οπότε και τέθηκε σε ισχύ ο νέος ΚΦΕ (ν. 4172/2013).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 24 Μαΐου 2016
Ο Πρόεδρος του Τμήματος



Η Εισηγήτρια

Χριστίνα Διβάνη
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

