



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 524/2012

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β΄)

Συνεδρίαση της 22^{ης} Οκτωβρίου 2012

Σύνθεση :

Προεδρεύων : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, αρχαιότερος των Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Δημήτριος Χανής, Αφροδίτη Κουτούκη και Ελένη Σβολοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το με αριθμ. πρωτ. 1036604/10495/Β0012/7-7-2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, Γενικής Δ/νσης Φορολογίας, Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) – Τμήμα Β΄.

Περίληψη ερωτήματος: *Αν η ζημία που υφίσταται επιχείρηση, λόγω ληστείας ή κλοπής, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής και, σε καταφατική περίπτωση, ποιος ο χρόνος έκπτωσης (διαχειριστική περίοδος).*

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

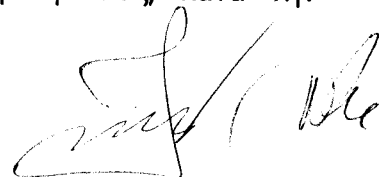
I. Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτουν τα εξής:

Πολλές επιχειρήσεις με διάσπαρτα υποκαταστήματα (όπως τα ΕΛ.ΤΑ. - από έγγραφο των οποίων προκλήθηκε το υπόψη ερώτημα -, Τράπεζες, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, Super Markets κλη) γίνονται θύματα κλοπών ή ληστειών. Στις περιπτώσεις αυτές, μετά την καταγγελία της κλοπής ή της ληστείας, επεμβαίνει αυτεπάγγελτα ο εισαγγελέας, ασκώντας ποινική δίωξη κατ' αγνώστων, εφόσον φυσικά δεν συλληφθούν άμεσα οι δράστες.

Εάν μετά τις έρευνες εντοπισθούν οι δράστες (που πολλές φορές είναι υπάλληλοι των εταιρειών αυτών, φυσικοί αυτουργοί ή συνεργοί), τότε το χρηματικό έλλειμμα αντικαθίσταται από απαίτηση κατά συγκεκριμένου προσώπου, έναντι του οποίου γεννιέται έννομο δικαίωμα της επιχείρησης να απαιτήσει την είσπραξη του ποσού (ΣΤΕ 1765/1985). Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα τη νομολογία και την άποψη της Διοίκησης, η απώλεια του κεφαλαίου δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά αντιμετωπίζεται, πλέον, ως επισφαλής απαίτηση (ΣΤΕ 3035/1994, Υ.Α. 1017621/10262/Β0012/ ΠΟΛ 1029/17-02-2006).

Σε περίπτωση, όμως, αρνητικών αποτελεσμάτων προκύπτει ζημία σε βάρος της επιχείρησης, οπότε, με δεδομένο ότι η σχετική ανάκριση που ακολουθεί μετά την άσκηση της ποινικής δίωξης, μπορεί να περαιωθεί σε επόμενη ή επόμενες χρήσεις από αυτήν που πραγματοποιήθηκε η κλοπή ή η ληστεία, ερωτάται εάν η εν λόγω ζημία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και, σε καταφατική απάντηση, πότε: κατά την πραγματοποίηση της κλοπής ή ληστείας, κατά την



περάτωση της ανάκρισης και εφόσον δεν έχουν προσδιοριστεί συγκεκριμένα άτομα ως δράστες ή, εφόσον παραμένει η δίωξη κατ' αγνώστων, όταν παραγράφεται το αδίκημα (20ετία);

II. Νομοθετικό πλαίσιο

Κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 105 του **Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.)**, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του **ν. 2238/1994 (Α' 151)**, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των υποκειμένων στη φορολογία του νόμου αυτού νομικών προσώπων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος, όπως αυτές ορίζονται στο **άρθρο 31** του νόμου αυτού. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31, όπως ισχύουν: *« 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) ... η) Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. ...».* Τέλος, κατά τις διατάξεις του **άρθρου 29** του αυτού ως άνω Κ.Φ.Ε., όπως ισχύουν : *«1. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες. 2. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. ...».*

III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε μεταξύ τους συνδυασμό, συνάγονται τα ακόλουθα:

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, άρθρο 31) καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται λογιστικώς το καθαρό εισόδημα (κέρδος)

επιχείρησης που τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., απαριθμώντας τις δαπάνες και λοιπά βάρη της επιχείρησης που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ειδικότερα, κατά τη ρητή διάταξη της παραγράφου 1, περίπτ. η', του ως άνω άρθρου, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτει και η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Στο πλαίσιο της εν λόγω διάταξης, γίνεται δεκτό ότι ζημία που προκαλείται σε βάρος της επιχείρησης και προέρχεται από καταχρήσεις, κλοπές και άλλες αδικοπραξίες, νομίμως εκπίπτει από τα έσοδα και κέρδη αυτής (ΣτΕ 1765/1985, Χ. Τότσης, Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, τ. Β', 2000, σελ. 853, παρ. 1031).

Κατά την έννοια της διάταξης της περίπτ. η' της παραγρ. 1 του άρθρου 31 Κ.Φ.Ε., για να αναγνωρισθεί η ζημία, που αναφέρεται σε αυτήν, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει αυτή, εκτός των άλλων, να έχει πραγματοποιηθεί και, επί πλέον, να είναι οριστική, δηλαδή βέβαιη και εκκαθαρισμένη, ήτοι ότι είναι προσδιορισμένη κατά το ποσόν και ποιόν της (ΣτΕ 1765/1985).

Περαιτέρω, ως πραγματοποιηθείσα ζημία νοείται εκείνη που έχει προκύψει οριστικά, είτε με την εκποίηση του φθαρέντος ή υποτιμηθέντος περιουσιακού στοιχείου, είτε με την απώλεια ή την καταστροφή του, οπότε, πλέον, επιβάλλεται η διαγραφή από τα βιβλία της επιχείρησης της αξίας του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, προκειμένου, έτσι, να εμφανισθεί η πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Μόνο μετά την εκποίηση του φθαρμένου ή υποτιμημένου περιουσιακού στοιχείου ή την οριστική απώλειά του διαπιστώνεται η ύπαρξη και έκταση της ζημίας και, συνεπώς, και ο χρόνος κατά τον οποίο θα έπρεπε η να εκπέσει η σχετική ζημία. Πριν από την απώλεια του περιουσιακού στοιχείου, η ζημία είναι άδηλη κατά την ύπαρξη και την έκτασή της και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πραγματοποιήθηκε (Χ. Τότσης, ο.π., σελ. 851, παρ. 1027).

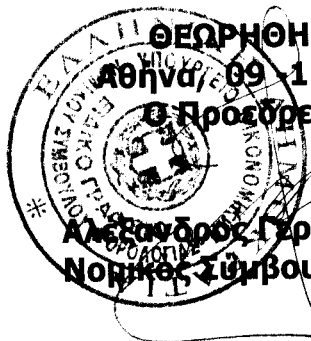
Εξάλλου, η συνεχής δραστηριότητα της επιχείρησης κατανέμεται, για πρακτικούς λόγους, σε ετήσιες, κατά βάση, περιόδους (διαχειριστικές χρήσεις), κατ' άρθρο 29 Κ.Φ.Ε., ενώ στη λογιστική πρακτική και τη φορολογία ισχύει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η οποία βρίσκεται σε άμεση σχέση με την αρχή της συνέχειας της επιχείρησης. Σύμφωνα, λοιπόν, με την εν λόγω αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις, δεν επιτρέπεται δε ο συμψηφισμός

των εσόδων και εξόδων μιας χρήσης προς εκείνα των επομένων χρήσεων. Με βάση την αρχή αυτή, τα μὲν έσοδα της επιχείρησης καταχωρούνται στη χρήση που προέκυψαν, ανεξάρτητα από τη χρήση κατά την οποία εισπράττονται, τα δε έξοδα βαρύνουν τη χρήση εντός της οποίας γεννήθηκαν, ανεξάρτητα από τη χρήση στην οποία καταβάλλονται. Ειδικότερα, ως προς η ζημία, έχει γίνει δεκτό ότι αυτή εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά την οποία έλαβε χώρα το ζημιογόνο γεγονός, εφόσον, φυσικά, είναι οριστική, δηλαδή βέβαιη και εκκαθαρισμένη (ΣΤΕ 334/1956), αποκλειόμενης της έκπτωσής της από τα έσοδα μεταγενέστερης φορολογικής περιόδου, με την αιτιολογία ότι ο καθορισμός του ποσού της ζημίας δεν έγινε, εξ ουιουδήποτε λόγου, κατά την περίοδο καθ' ην αυτή επήλθε (ΟΛΣΤΕ 2184/1952).

Εξάιρεση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων γίνεται μόνο για τη ζημία από εμπορικές επιχειρήσεις, για την οποία ο νομοθέτης, παρεκκλίνοντας, δέχεται τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα έτη, προκειμένου να συμψηφισθεί με κερδοφόρα αποτελέσματα επομένων χρήσεων (άρθρο 4 παρ. 3 του ν. 2238/94). Και σ' αυτήν, όμως, την περίπτωση απαιτείται όπως η ζημία έχει δηλωθεί από την επιχείρηση μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 61 παρ. 1 του ν. 2238/94, η οποία ισχύει και για τα νομικά πρόσωπα (βλ. άρθρο 107 παρ. 3 ν. 2238/94), αλλιώς δεν μπορεί να συμψηφισθεί στα κέρδη των επομένων ετών (άρθρο 4 παρ. 3. ν. 2238/1994). Από την άλλη, βέβαια, η παράλειψη υποβολής της δήλωσης της ζημίας δεν στερεί τον υπόχρεο από το δικαίωμα του συμψηφισμού της ζημίας με θετικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων του από άλλες πηγές κατά το ίδιο έτος, προκειμένου να μειωθεί ή εκμηδενισθεί το συνολικό εισόδημά του (ΣΤΕ 2918/1985).

IV. Ενόψει των ανωτέρω, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι, η ζημία που υφίσταται επιχείρηση, λόγω απώλειας περιουσιακού της στοιχείου, από ληστεία ή κλοπή, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου (χρήσης) κατά την οποία έλαβε χώρα το ζημιογόνο γεγονός, εφόσον, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, η ζημία είναι οριστική, τουτέστιν βέβαιη ως προς την ύπαρξη και εκκαθαρισμένη κατά ποσόν, είναι δε άλλο το ζήτημα αν σε χρόνο μεταγενέστερο της διαχειριστικής περιόδου (χρήσης) κατά την οποία έλαβε χώρα το ζημιογόνο γεγονός, εντοπισθούν οι δράστες της κλοπής ή της ληστείας, οπότε υφίσταται αποζημιωτική

αξίωση της επιχείρησης κατ' αυτών. Το ζήτημα αυτό δεν αντιμετωπίζεται από τις κείμενες διατάξεις και χρήζει νομοθετικής ρυθμίσεως.



ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 09-11-2012
Ο Προεδρεύων

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Ο Εισηγητής


Πέτρος Ν. Κωνσταντινόπουλος
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.