



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15.06.2018

Αριθμός απόφασης: 3032

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με δραστηριότητα με έδρα, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ. αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2005-31.12.2005) ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

5. Την από 22-02-2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία

«.....», με Α.Φ.Μ. 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. αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχ. χρήσης 01.01.2005-31.12.2005), **προσδιορίστηκαν Κέρδη Διαχ. Χρήσεως 2005 ποσόν 113.468,18 ευρώ και καταλογίστηκε** κύριος φόρος εισοδήματος ποσόν 36.309,82 πλέον πρόσθετος φόρος (120%), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Ε. ποσόν 43.571,78 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν 79.881,60 ευρώ.**

Η ελεγχόμενη επιχείρηση **υπέβαλε την υπ. αρ...../2016 αρχική δήλωση εισοδήματος οικ. έτους 2006, διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005, εκπρόθεσμα μετά την πάροδο του οικείου οικ. Έτους (και μετά την πάροδο πενταετίας), στην οποία καταχώρησε μεταφερόμενη ζημία παρελθουσών χρήσεων ποσό ύψους 671.789,75 ευρώ,** με αποτέλεσμα να μην καταβάλει τον αναλογούντα φόρο 32% επί των δηλωθέντων κερδών ύψους 113.468,18 ευρώ της διαχ. χρήσης 2005.(σελ. 3 έκθεσης έλεγχου εισοδήματος)

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας συνολικό ποσόν 671.789,75 ευρώ που καταχώρησε η ελεγχόμενη επιχείρηση εκπρόθεσμα στην υπ. αρ./2016 αρχική δήλωση εισοδήματος οικ. έτους 2006, διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005 και καταλόγισε φόρο εισοδήματος με συντελεστή 32% όπως ίσχυε στα δηλωθέντα κέρδη βάσει ισολογισμού ύψος κερδών 113.468,18 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους κατωτέρω νόμιμους, βάσιμους και αληθείς λόγους.

Στο οικ. έτος 2004 (διαχείριση 2003) υποβλήθηκε νόμιμα και εμπρόθεσμα δήλωση με καταγεγραμμένη - δηλωμένη σε αυτή την ζημία χρήσης ποσού 236.151,38 ευρώ, πλέον ζημία προηγούμενου έτους 248.547,45, **συνολική δηλωθείσα ζημία ποσού 484.698,83,** στο οικ. έτος 2005 (διαχείριση 2004) **εμφανίσθηκε και πάλι ζημία χρήσης 194.516,58** και με το υπάρχον προηγούμενο υπόλοιπο η ζημία ανήλθεν πλέον για τη χρήση 2004, στο ποσό των **679.215,41** και μετά την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση, στο τελικό νόμιμο ποσό των **671.789,75** και καταγράφω τον χαρακτηρισμό νόμιμο αναγνωρισμένο ποσό ζημίας, γιατί όπως αναγράφω ανωτέρω για τον συμψηφισμό **ζημίας με ζημία δεν απαιτείται να δηλωθεί,** στο ποσό τούτο συμψηφίστηκε νόμιμα το κέρδος της χρήσης 2005 ποσού 113.468,18 και απέμεινε κατάλοιπο ζημίας 558.321,57, στο οποίο συμψηφίστηκε και το αντίστοιχο κέρδος χρήσης 2006 ποσού **304.046,24** και απέμεινε **κατάλοιπο ζημίας 254.272,95** το οποίο συμψηφίστηκε και το αντίστοιχο κέρδος της χρήσης 2007 ποσού 125.656,33 και απέμεινε κατάλοιπο ζημία ποσού 128.618,62, στο ποσό τούτο προστέθηκε **η**

ζημία της χρήσης 2008 ποσού 141.165,25, ανερχόμενη πλέον της ζημίας στο ποσό των 269.783,87 και τελικά με τον συμψηφισμό της αντίστοιχης ζημίας της χρήσης 2009 ποσού 101.927,68, το τελικό κατάλοιπο της ζημίας ανήλθε **στο ποσό των 243.092,93,** με δικαίωμα συμψηφισμού στις επόμενες θετικές χρήσεις, **που είναι στην προκειμένη περίπτωση η παράλειψη;**

Σύμφωνα με τα υπό κρίση δεδομένα, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, η παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 αντικαταστάθηκε και ορίστηκε ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκύκλιους της Φορολογικής Διοίκησης, αναφορικά με την φορολογική του υποχρέωση, **η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλλει δήλωση κατά περίπτωση.**

Που είναι λοιπόν η παράβαση; με την οποία μου καταλογίσατε **αυθαίρετα εκατοντάδες χιλιάδες ευρώ φόρου,** χωρίς να ερευνήσετε βαθύτερα, όπως ρητά καταγράφει **το άρθρο 39 του ν. 4174/2013,** το βασικό στοιχείο της προσαύξησης της περιουσίας, που όπως προκύπτει από τα δεδομένα του ισολογισμού, όχι μόνο για όλη αυτή την χρονική διάρκεια της λειτουργίας της εταιρείας δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας, αλλά αντίθετα είναι ορατές – ευδιάκριτες στο παθητικό του ισολογισμού οι υποχρεώσεις της εταιρείας, που ανέρχονται για τα υπό κρίση έτη στο ποσό των 2.500.000 ευρώ, εκ των οποίων δεσπάζει η αδυναμία εξόφλησης του υπόλοιπου τραπεζικού δανείου, που ανέρχεται στο ποσό των 2.000.000 περίπου ευρώ.

Παρ' όλα αυτά και παρά τους καταγεγραμμένους, στις υποβληθείσες για το θέμα αυτό αντιρρήσεις μου λόγους, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας όχι μόνο δεν πειθάρχησε, αλλά αγνόησε παντελώς τις υποχρεωτικές πολυγραφημένες διαταγές της προϊσταμένης της αρχής, εμφανίζοντας εικόνα, όχι μόνο υπό τη στενή έννοια αντίληψη του υπερβάλλοντα ζήλου, αλλά και παντελή περιφρόνηση στις αρχές του δικαίου και στις διατάξεις του νόμου.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η κοινοποίηση των πράξεων του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού, εκτός που πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη, πλέον πρέπει να εκδίδεται και επιδίδεται στον υπόχρεο εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων – αντιρρήσεων του φορολογουμένου και σε περίπτωση μη υποβολής αυτού, από την εκπνοή της προθεσμίας της υποβολής.

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία και δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει πασιφανέστατα ότι οι **πράξεις** προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκαν **στις 31/10/2017** και μου επιδόθηκαν στις 24/11/2017, ενώ οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκαν στις 15/12/2017 και μου επιδόθηκαν στις 25/01/2018, αδικαιολόγητα καθ' υπέρβαση των οριζόμενων εκ του νόμου χρονικών ορίων – προθεσμίες και ως εκ τούτου οι

προσβαλλόμενες πράξεις είναι εκπρόθεσμες, μη νόμιμες και απορριπτέες και κατ' ακολουθίαν το δικαίωμα της Διοίκησης για την έκδοση των οριστικών πράξεων έχει υποκύψει στην παραγραφή, όπως κατ' αντίστοιχη παράλληλη εφαρμογή της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του ν. 4174/13 άσκησης εντός 30 ημερών ενδικοφανούς προσφυγής, που την καθιστά εκπρόθεσμη και ακυρωτέα, ενόψει δε και τις διατάξεις του β' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Δ.Διαδ. που ρητά ορίζει ότι, οι προθεσμίες για την έκδοση διοικητικών πράξεων δεσμεύουν για το πρόσωπο το οποίο αφορούν, άμεσα είναι **αποκλειστικές**.

Προβάλλει – ισχυρίζεται ο έλεγχος ότι λειτουργεί και ενεργεί δυνάμει δήθεν της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου και εκ του λόγου τούτου είναι εντός του πλαισίου των διατάξεων του νόμου, ωστόσο και μέχρι σήμερα παρά τους ισχυρισμούς του ελέγχοντος, ουδέποτε μας επέδωσε – κοινοποίησε την επικαλούμενη εντολή ελέγχου, παρά τη ρητή υποχρέωση ότι, **οι εκδιδόμενες εντολές ελέγχου πρέπει να κοινοποιούνται με συστημένη επιστολή** της Φορολογικής Διοίκησης προς το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2,3 και 5 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., όπως σύννομα ρητά ορίζει η ΔΕΛ Β1167760 ΕΞ. 2014/18.12.2014 της ΓΓΔΕ, δεδομένου ότι, δεν είναι επιτρεπτό ο φορολογούμενος να εξαρτάται από γεγονότα άγνωστα σε αυτόν, όπως η έκδοση και η μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου.

Υπό το φως της αντικειμενικής αλήθειας και της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης, συνάδει απόλυτα με τις γενικές αρχές του Διοικητικού Δικαίου και της χρηστής Διοίκησης και είναι εύλογη η απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου (Σ.Τ.Ε. 1364/2017) που κρίνει ότι, **οι εντολές ελέγχου κοινοποιούνται** και είναι πάγια η νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου στο θέμα της επίδοσης αυτής και σε περίπτωση παράλειψης επίδοσης η καταλογιστική πράξη είναι πλημμελής και άκυρη και η πλημμέλεια αυτή, **δεν καλύπτεται ούτε ακόμη και στην περίπτωση της έγκρισης της έκθεσης ελέγχου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.** (Σ.Τ.Ε. 65/02 – Σ.Τ.Ε. 66/02 – Σ.Τ.Ε. 1527/01, κ.α.)

Είναι φανερή η έννοια του δικαίου, όπου στην προκειμένη – συγκεκριμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013, που ρητά ορίζει ότι, εφ' όσον ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης, αναφορικά με την φορολογική του υποχρέωση, εν προκειμένω δε υφίσταται υποχρέωση για τον συμψηφισμό ζημίας υποβολής δήλωσης, κατά τις ρητές διατάξεις του ως άνω νόμου, ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν θεωρείται ανακριβή ή δεν θεωρείται παράλειψη να υποβάλλει δήλωση, κατ' εφαρμογή και του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., που ορίζει ότι η έκδοση της πράξης προσωρινού ή εκτιμωμένου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει **εντός προθεσμίας πέντε ετών από τη λήξη του έτους του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων**, νόμος που έχει τεθεί σε ισχύ από 01/01/2014, κατ' εφαρμογή του Ανωτάτου Δικαστηρίου (Σ.Τ.Ε Ολομ. 1738/2017) που

ρητά ορίζει ότι, η κοινοποίηση Φ.Ε. – πράξης, δεν μπορεί να γίνει μετά πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Μια παράξενη λογική διακρίνει τη σκέψη του ελεγκτή, που δεν περιβάλλεται από στοιχεία δικαίου, δεν κινείται μέσα στα πλαίσια των διατάξεων των νόμων αλλά και των διαταγών της προϊσταμένης αρχής και δεν διστάζει να αγνοεί τα πάντα, ακόμη και στην υποχρεωτική συμμόρφωση των ακυρωτικών αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου, προκειμένου να επιβάλλει αυθαίρετα παράνομο καταλογισμό φόρου.

Κατ' ακολουθία των παραπάνω προκύπτει ότι, η υπό κρίση πράξη εκδόθηκε παράνομα, καταχρηστικά και καθ' υπέρβαση των προβλεπόμενων ορίων και έξω από κάθε περιορισμό των διατάξεων των νόμων και της εγκυκλίου της Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.5 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1154/2017: Π.1154:Ομοιόμορφη εφαρμογή ΑΔΑΑΔΕ ΔΕΛΒ 1136035 ΕΞ2017 περί καθορισμού φορολ. ελέγχων έτους 2017.

Άρθρο

Σε συνέχεια της ως άνω Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία προβλέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων (στο εξής: «πράξεις προσδιορισμού») σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, παρέχονται οι κάτωθι οδηγίες:

1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β`, του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α` του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)	<u>Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης</u> στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί

χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθ.102 ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.»

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου (πενταετής παραγραφή) για την διαχ. χρήση 2005 λήγει στις 31/12/2011 και επειδή η ελεγχόμενη Ε.Π.Ε. υπέβαλε την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εν λόγω διαχ. χρήσης, μετά την λήξη της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής, εκπρόθεσμα και συγκεκριμένα στις 04-03-2016 (αρ.δηλ...../2016).

Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε(15-12-2017) και κοινοποίησε (28-01-2018) με συστημένη επιστολή REGR την προσβαλλόμενη οριστική πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. χρήσης 2005 πριν την πάροδο 15ετίας, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.3 του ν.2238/1994 όπως εφαρμόζεται και επί νομικών προσώπων σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ.11 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

« 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 υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ.1 του ν.2238/1994 οι οποίες εφαρμόζονταν ανάλογα σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 107 του ίδιου νόμου και για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 ορίζεται ότι: « [.....] Παράλειψη του υπόχρεου 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της Πολ.1052/2007 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του ν.3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, διευκρινίστηκε ότι:

« Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994, αναφορικά με την υποχρέωση των επιχειρήσεων για δήλωση της ζημίας και στα επόμενα οικονομικά έτη από αυτό που είχε προκύψει, προκειμένου να διατηρήσουν το δικαίωμα συμψηφισμού με κέρδη επομένων χρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994.Ειδικότερα, με τις αντικατασταθείσες διατάξεις οριζόταν, ότι "παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση που αναγράφει τη ζημία που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επομένων ετών. Η Διοίκηση ερμηνεύοντας τις διατάξεις αυτές, είχε δεχθεί ότι, για να μη χάσει το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας της μία επιχείρηση θα έπρεπε να δηλώνει αυτή και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, έστω και αν στα έτη αυτά είχαν προκύψει ζημίες από τα βιβλία της. Αντίθετα, το ΣτΕ έκρινε (απόφαση 3431/1997) ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση αρκούσε η εμπρόθεσμη δήλωση της ζημίας μόνο κατά το οικονομικό έτος που προέκυψε και όχι και στα επόμενα οικονομικά έτη που η επιχείρηση είχε επίσης ζημία. Ενόψει των ανωτέρω αντίθετων απόψεων, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκε το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994, με συνέπεια οι επιχειρήσεις να διατηρούν το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. στα επόμενα έτη, εφόσον η ζημία έχει δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε, χωρίς να απαιτείται η δήλωση της ζημίας αυτής και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα.»

Επειδή, από τη Φορολογική Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η ζημία που δηλώθηκε εμπρόθεσμα με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους στο οποίο πρόεκυψε, αλλά όμως δηλώθηκε εκπρόθεσμα στο επόμενο οικονομικό έτος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκαν κέρδη και δη μετά το πέρας αυτού, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό (ΔΕΑΦ Α 1146889 ΕΞ 2015/12.11.2015, ΔΕΑΦ Β 1139734 ΕΞ 2015/29.10.2015, Δ12Β 1114619 ΕΞ 2013/16.07.2013, Δ12Β 1094434 ΕΞ 2013/10.06.2013, Δ12Β 1083377 ΕΞ 2013/21.05.2013 και 1097614/11096ΠΕ/Β0012/24.1.2008 έγγραφα της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος).Με τις ως άνω διατάξεις επιδιώχθηκε η εξάρτηση του υπόψη συμψηφισμού η της μεταφοράς της ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη, με την κανονική εκπλήρωση και συμμόρφωση των δικαιούχων με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως ακολούθως:

Για το οικ. έτος 2004 (διαχ. χρήση 01/01/2003-31/12/2003) υπέβαλε την αρ...../2016 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μεταφερόμενη ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσόν 241.121,79 ευρώ ενώ η αρχική μεταφερθείσα ζημιά που επεβλήθη στις 24-8-2004 ανήρχετο στα 248.547,45 ευρώ. Η δηλωθείσα βάσει Ισολογισμού ζημιά ανήλθε στο ποσόν των 236.151,38 ευρώ.

Για το οικ. έτος 2005 (διαχ. χρήση 01/01/2004-31/12/2004) υπέβαλε την αρ./2016 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μεταφερόμενη ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσόν 477.273,17 ευρώ. Η δηλωθείσα βάσει Ισολογισμού ζημιά ανήλθε στο ποσόν των 194.516,58 ευρώ.

Για το οικ. έτος 2006 (διαχ. χρήση 01/01/2005-31/12/2005) υπέβαλε την αρ./2016 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μεταφερόμενη ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσόν 671.789,75 ευρώ. Τα δηλωθέντα βάσει Ισολογισμού Κέρδη ανήλθαν στο ποσόν των 113.468,18 ευρώ.

Για το οικ. έτος 2007 (διαχ. χρήση 01/01/2006-31/12/2006) υπέβαλε την αρ./2016 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μεταφερόμενη ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσόν 558.321,19 ευρώ. Τα δηλωθέντα βάσει Ισολογισμού Κέρδη ανήλθαν στο ποσόν των 304.046,24 ευρώ.

Για το οικ. έτος 2008 (διαχ. χρήση 01/01/2007-31/12/2007) υπέβαλε την αρ./2016 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μεταφερόμενη ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσόν 254.274,95 ευρώ. Τα δηλωθέντα βάσει Ισολογισμού Κέρδη ανήλθαν στο ποσόν των 125.656,00 ευρώ.

Για το οικ. έτος 2009 (διαχ. χρήση 01/01/2008-31/12/2008) υπέβαλε την αρ./2016 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μεταφερόμενη ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσόν 128.618,62 ευρώ. Η δηλωθείσα βάσει Ισολογισμού ζημιά ανήλθε στο ποσόν των 141.165,25 ευρώ.

Για το οικ. έτος 2010 (διαχ. χρήση 01/01/2009-31/12/2009) υπέβαλε την αρ...../2016 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μεταφερόμενη ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσόν 141.165,25 ευρώ. Η δηλωθείσα βάσει Ισολογισμού ζημιά ανήλθε στο ποσόν των 101.927,68 ευρώ.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη Ε.Π.Ε. το οικ. έτος 2006 (διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005) πραγματοποίησε κέρδη ποσόν 113.468,18 ευρώ, υπέβαλε εκπρόθεσμη

αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δη μετά το πέρας του οικείου οικ. Έτους (αρ. δηλ./2016) στην οποία καταχώρησε μεταφερόμενη ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσόν 671.789,75 ευρώ, ως εκ τούτου η εν λόγω Ε.Π.Ε. στερείται του δικαιώματος μεταφοράς για συμψηφισμό της ζημιάς παρελθουσών χρήσεων καθώς δηλώνεται εκπρόθεσμα (αρ. δηλ./2016) ήτοι μετά την λήξη του οικ. έτους 2006, μέχρι τη λήξη του οποίου edικαιούτο να μεταφέρει για συμψηφισμό, κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα μεταφοράς ζημιάς ποσόν ύψους 671.789,75 ευρώ και ορθώς καταλόγισε φόρο εισοδήματος επί των δηλωθέντων βάσει ισολογισμού κερδών ποσόν 113.468,18 ευρώ της διαχ. χρήσης 01/01-31/12/2005.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι: « 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων.

Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου **εφαρμόζονται από 1.1.2018.**».

Επειδή, σύμφωνα ΠΟΛ 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι: « Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 τροποποιείται η \[παράγραφος 17 του άρθρου 72\]\(#\) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές](#)

υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παραγράφου 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε πρόσθετο φόρο ανακριβούς δήλωσης Εισοδήματος σύμφωνα με την [παραγράφου 1 του άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#) περιοριζόμενο, κατ' εφαρμογή της [παραγράφου 4 του άρθρου 2](#) του ν. [2523/1997](#) σε 120% ήτοι:

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005

Φόρος Εισοδήματος 36.309,82 x 120% = **43.571,78 ευρώ(πρόσθετος φόρος)**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το ποσοστό προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, ως άθροισμα του ποσοστού του προστίμου της [παρ. 1 περ. γ του άρθρου 58](#) του Κ.Φ.Δ. πλέον του ποσοστού του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, υπολογιζόμενου από 01.01.2014 έως 15.06.2018 (0,73% X 54μήνες= 39,42%), επομένως το ποσό του προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, ανέρχεται σε:

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005

Πρόστιμο (36.309,82 x 50%)+(36.309,82 x 39,42%)=18.154,91 + 14.313,33 = **32.468,24 ευρώ**

ύστερα από τα ανωτέρω οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση έχει ως εξής:

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005

Φόρος Εισοδήματος	36.309,82
Πρόστιμο παρ. 1 άρθρου 49 Ν 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση)	32.468,24
Σύνολο	68.778,06 ευρώ

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και **την τροποποίηση** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχ. περιόδου 01.01.2005-31.12.2005), κατά το μέρος που αφορά τον πρόσθετο φόρο ανακριβούς δήλωσης (120%) του Ν.2523/1997 και την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης του προστίμου **σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017**, ήτοι κύριος φόρος 36.309,82 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ(επιεικέστερη κύρωση άρθρο 49 ν.4509/2017) 32.468,24 ευρώ, **συνολικό ποσόν 68.778,06 ευρώ**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Διαχειριστική Χρήση 01/01/2005-31/12/2005

Φόρος Εισοδήματος	Συνολικό ποσόν 68.778,06 ευρώ
-------------------	--------------------------------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.