



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 28 / 03 / 2016

Αριθμός Απόφασης 1258

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
- 4. Την από **.../12/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης «..... **ΑΕ**» με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ», που εδρεύει στον Πειραιά επί της οδού αριθ. και με **ΑΦΜ:**, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, στην υποβληθείσα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος **επιφύλαξη**, φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 6. Την από **.../03/2016** εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **.../12/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης **ΑΕ**, με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ», που εδρεύει στον Πειραιά επί της οδού αριθ. ... και με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά την υπ' αριθ./-08-2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το **φορολογικό έτος 2014 με επιφύλαξη**, με την οποία ζήτησε να ληφθεί υπόψη προς συμψηφισμό η ζημία που προέκυψε τις προηγούμενες χρήσεις, **ποσού 287.101.573,74€**, η οποία εκ παραδρομής δεν μεταφέρθηκε προκειμένου να συμψηφιστεί με τα κέρδη της χρήσης 2013.

Η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, δεν απάντησε στην ανωτέρω επιφύλαξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της ΔΟΥ στη διατυπωθείσα επιφύλαξη, προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων, οι οποίες δεν μεταφέρθηκαν στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση οικ. έτους 2014 και ανέρχονται στο ποσό των **188.862.169,44€**, προβάλλοντας ότι η διάταξη του άρθρου 61 § 1 του ν. 2238/1994 ορίζει σαφώς ότι περίπτωση απώλειας του δικαιώματος συμψηφισμού των ζημιών σε επόμενες χρήσεις, συντρέχει μόνο όταν η ζημία δεν αποτυπωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους εντός του οποίου προέκυψε και επομένως δεν τίθεται καμία απολύτως άλλη προϋπόθεση ή περιορισμός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **20 § 1 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **4 § 3 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως εφαρμόζεται και επί νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο **105 § 11** του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' ... 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, ...» και με τις διατάξεις του άρθρου **61 § 1 του ίδιου νόμου** 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 ζημιές 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 ΚΒΣ 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, όπως συνάγεται από τα ανωτέρω, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις καθώς και από ελευθέρια επαγγέλματα, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, μεταφέρεται προς συμψηφισμό διαδοχικά στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Ως εκ τούτου, η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό ενεργείται με βάση τη χρονολογική σειρά των οικονομικών ετών κατά τα οποία προέκυψε, χωρίς να δίνεται στο φορολογούμενο η ευχέρεια επιλογής και μεταφοράς ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη, παραλείποντας ενδιάμεσα (προγενέστερα) έτη. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη σαφή διατύπωση του νόμου, το αρνητικό στοιχείο προηγούμενου οικονομικού έτους μεταφέρεται στο αμέσως επόμενο (κατ' απόλυτη χρονολογική σειρά) οικονομικό έτος, εάν, δε, απομένει υπόλοιπο ζημίας προς μεταφορά, στο μεθεπόμενο κ.ο.κ. Εξάλλου, οι επιχειρήσεις διατηρούν το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. στα επόμενα έτη, και δη χωρίς να απαιτείται η δήλωση της ζημίας αυτής και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι τα αποτελέσματα των χρήσεων που μεσολαβούν είναι ζημιογόνα και εφόσον η ζημία έχει δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε. Αντίθετα, η μη αναγραφή του δικαιούμενου για μεταφορά ποσού ζημίας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου από τα επόμενα έτη όπου προέκυψαν κέρδη, στερεί το φορολογούμενο από το δικαίωμα του συμψηφισμού της ζημίας, γιατί με τις πιο πάνω διατάξεις επιδιώχθηκε η εξάρτηση του υπόψη συμψηφισμού ή της μεταφοράς της ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη, με την κανονική εκπλήρωση και συμμόρφωση των δικαιούχων με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως ακολούθως:

- ✓ Για το **οικ. έτος 2010** (χρήση 01/01-31/12/2009) υπέβαλε την με α/α/...-06-2010 αρχική δήλωση, με την οποία δήλωσε ζημιές χρήσης 63.271.470,17€, οι οποίες μετά την φορολογική αναμόρφωση αναπροσαρμόσθηκαν σε **ζημιές 63.050.753,35€**,
- ✓ Για το **οικ. έτος 2011** (χρήση 01/01-31/12/2010) υπέβαλε την με α/α/...-06-2011 αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, με την οποία δήλωσε ζημιές χρήσης 62.837.226,80€, οι οποίες μετά την φορολογική αναμόρφωση αναπροσαρμόσθηκαν σε **ζημιές 62.762.863,38€**,
- ✓ Για το **οικ. έτος 2012** (χρήση 01/01-31/12/2011) υπέβαλε μέσω taxisnet την με α/α/2012 αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, με την οποία δήλωσε ζημιές χρήσης 106.850.136,92€, οι οποίες μετά την φορολογική αναμόρφωση αναπροσαρμόσθηκαν σε **ζημιές 105.046.540,77€** και κατόπιν μεταφοράς των ζημιών της προηγούμενης χρήσης, 62.762.863,38€, προέκυψε ζημία **167.809.404,15€**,
- ✓ Για το **οικ. έτος 2013** (χρήση 01/01-31/12/2012) υπέβαλε μέσω taxisnet την με α/α .../...-07-2013 αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, καθώς και την με α/α/...-07-2013 τροποποιητική αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, με την οποία δήλωσε ζημιές χρήσης 163.559.063,13€, οι οποίες μετά την φορολογική αναμόρφωση αναπροσαρμόσθηκαν σε **ζημιές 155.993.926,62€**,
- ✓ Για το **οικ. έτος 2014** (χρήση 01/01-31/12/2013) υπέβαλε μέσω taxisnet την με α/α/...-06-2014 αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, με την οποία δήλωσε κέρδη χρήσης 95.306.615,78€, τα οποία μετά την φορολογική αναμόρφωση αναπροσαρμόσθηκαν σε **κέρδη 99.752.510,38€**, και μετά τη μεταφορά ζημιών προηγούμενων χρήσεων ποσού 155.993.926,62€, αναπροσαρμόσθηκαν σε **ζημιές 56.241.416,24€**. Ωστόσο, δεν μετέφερε προς συμψηφισμό το σωστό ύψος ζημιών προηγούμενων χρήσεων που ανέρχονταν σε 386.854.084,12€, ήτοι διαφορά **230.860.157.50€**
- ✓ Για το **φορολογικό έτος 2014** (χρήση 01/01-31/12/2014) υπέβαλε την με α/α/...-08-2015 αρχική εμπρόθεσμη δήλωση με την οποία δήλωσε φορολογικά κέρδη χρήσης 97.465.948,82€, τα οποία μετά την φορολογική αναμόρφωση αναπροσαρμόσθηκαν σε **κέρδη 98.239.404,30€**, και μετά τη μεταφορά ζημιών προηγούμενων χρήσεων ποσού 56.241.416,24€, αναπροσαρμόσθηκαν σε **κέρδη 41.997.988,06€**.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **οικ. έτους 2014** (01/01-31/12/2013), στην οποία εμφάνισε **φορολογητέα κέρδη 99.752.510,38€**, δεν μετέφερε και δεν συμψήφισε τις ζημιές των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που προέκυψαν στα προηγούμενα οικονομικά έτη **2010, 2011, 2012 και 2013** οι οποίες **ανέρχονταν συνολικά σε 386.854.084,12€**, αλλά **συμψήφισε μόνο ένα τμήμα αυτών ανερχόμενο σε 155.993.926,62€**, απώλεσε το δικαίωμα μεταφοράς και συμψηφισμού ζημίας ποσού 230.860.157,50€ με τα φορολογητέα κέρδη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 (χρήσης 01/01-31/12/2014).

Το δικαίωμα αυτό η προσφεύγουσα απώλεσε και εκ του λόγου ότι, κατά τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ. 1052/2007 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (01/01-31/12/2012), στην οποία μετά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων του ισολογισμού, εμφανίζονται φορολογητέα κέρδη χρήσης, έπρεπε να μεταφερθεί **το σύνολο των ζημιών** που προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 συνολικού ποσού **386.854.084,12€** και όχι μόνο τη ζημιά που προέκυψε στο οικονομικό έτος 2013 ποσού **155.993.926,62€**.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι οι ζημιές των οικονομικών ετών **2010, 2011, 2012** και **2013** δηλώθηκαν με τις αντίστοιχες εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν θεραπεύει την ως άνω παράλειψη, καθόσον μεσολάβησε η αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 (01/01-31/12/2013), η οποία εμφάνιζε φορολογητέα κέρδη για τη χρήση αυτή και σ' αυτή έπρεπε να μεταφερθεί το σύνολο των ζημιών που προέκυψαν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών **2010, 2011, 2012** και **2013**, οι οποίες εμφάνιζαν ζημιογόνα αποτελέσματα και μάλιστα η ζημιά που προέκυψε με τη δήλωση του οικ. έτους 2010 ως προγενέστερη έπρεπε να συμψηφισθεί κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας της δήλωσης του οικ. έτους 2011, ακολούθως να συμψηφιστεί η ζημιά που προέκυψε από τη δήλωση του οικ. έτους 2012, στη συνέχεια του οικ. έτους 2012 και τέλος του οικ. έτους 2013, αλλά αντίθετα η προσφεύγουσα με την υποβληθείσα δήλωση του οικ. έτους 2014 συμψήφισε μόνο τη ζημιά που προέκυψε από τη δήλωση του οικ. έτους 2013.

Ως εκ τούτου, εφόσον το ποσό της ζημιάς που προέκυψε κατά τα οικ. έτη 2010, 2011 και 2012, δεν μεταφέρθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2014 κατά το οποίο προέκυψαν κέρδη, **έχει χαθεί το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών αυτών**, δεδομένου ότι για να υπήρχε δικαίωμα συμψηφισμού τους, έπρεπε η ζημιά αυτή να είχε δηλωθεί μέχρι τη λήξη του οικον. έτους 2014, ήτοι μέχρι 31/12/2014, η παράλειψη δε αυτή δεν θεραπεύεται από το γεγονός ότι οι δηλώσεις των ετών που προέκυψαν οι ζημιές υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να **απορριφθεί ως αβάσιμος.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **.../12/2015** και αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης **ΑΕ**, με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ», που εδρεύει στον Πειραιά επί της οδού αριθ. ... και με **ΑΦΜ:**, και την επικύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, στην υποβληθείσα επιφύλαξη

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).