



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα

19/ 02 /2016

Αριθμός απόφασης:

488

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 αριθ. 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 αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 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' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Γ.Γ.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Γ.Γ.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την από εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατοίκου, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού, η οποία εκδόθηκε την 24-09-2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού

έτους 2014, προέκυψε ποσό πληρωμής € και δεν λήφθηκε υπόψη ποσό ζημιών προηγούμενων χρήσεων, λόγω προσδιορισμού του εισοδήματος, των χρήσεων που αφορούν οι ζημίες, με βάση την ετήσια δαπάνη του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει επανεξέταση της εκκαθάρισης της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ισχυριζόμενος ότι οι ζημίες δύναται να μεταφερθούν και να ληφθούν υπόψη, βάση της ΠΟΛ. 1076/26.03.2015.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου που απέστειλε στην υπηρεσία μας η αρμόδια Δ.Ο.Υ., και από το σύστημα TAXIS του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως ακολούθως:

- για το οικ. έτος 2011 (01/01-31/12/2010) υπέβαλε την με αρ. καταχώρησης δήλωση, με την οποία δήλωσε ζημία του ίδιου οικ. έτους από εμπορική επιχείρηση €.

- για το οικ. έτος 2012 (01/01-31/12/2011) υπέβαλε την με αρ. καταχώρησης δήλωση, με την οποία δήλωσε ζημία του ίδιου οικ. έτους από εμπορική επιχείρηση € και ζημίες προηγούμενων οικ. ετών από ατομική επιχείρηση €.

- για το οικ. έτος 2013 (01/01-31/12/2012) υπέβαλε την με αρ. καταχώρησης δήλωση, με την οποία δήλωσε ζημία του ίδιου οικ. έτους από εμπορική επιχείρηση € και ζημίες προηγούμενων οικ. ετών από ατομική επιχείρηση €.

- για το οικ. έτος 2014 (01/01-31/12/2013) υπέβαλε την με αρ. καταχώρησης δήλωση, με την οποία δήλωσε ζημία του ίδιου οικ. έτους από εμπορική επιχείρηση €.

Για τα προαναφερόμενα οικ. έτη ο προσφεύγων φορολογήθηκε βάσει τεκμηρίων διαβίωσης δεδομένου ότι δεν κάλυπτε αυτά με άλλα δηλωθέντα εισοδήματα, ούτε δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν του φόρου.

- για το φορολογικό έτος 2014 (01/01-31/12/2014) υπέβαλε την με αρ. καταχώρησης δήλωση, με την οποία δήλωσε καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα € και ζημίες προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα €.

Κατά την εκκαθάριση της δήλωσης αυτής δεν λήφθηκαν υπόψη οι ζημίες προηγούμενων ετών και το ποσό πληρωμής ανήλθε σε €.

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 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 υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.»*

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**3. Προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια δαπάνη του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.**»

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του ν. 1828/1989 (παρ. 8 του άρθρου 5) που εισήγαγε την ανωτέρω διάταξη στον τότε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 3323/1955), «η διάταξη αυτή δικαιολογείται

από το γεγονός ότι το προσδιοριζόμενο ποσό εισοδήματος με βάση τις τεκμαρτές και πραγματικές δαπάνες προϋποθέτει την ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος».

Περαιτέρω σύμφωνα με το Αρ. πρωτ.: 1045929/856/A0012/19.5.2005 έγγραφο του Υπουργείου οικονομικών «Στην περίπτωση που σε κάποια χρήση ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τα τεκμήρια, η τυχόν προκύπτουσα ζημία στη χρήση αυτή δε συμψηφίζεται με τα υπόλοιπα εισοδήματα ούτε μεταφέρεται σε επόμενες χρήσεις.»

Επειδή, στις παρ. 1 και 25 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«**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 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά,....»

«**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, στην παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**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, στην παρ. 3 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**3.** Για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/26.03.2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει ούτε μεταφέρεται

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 34 ορίζεται ότι, στην περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια δαπάνη αυτού του άρθρου, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και η ζημία των προηγούμενων ετών μηδενίζεται και δεν εκπίπτει ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη. Επομένως, εάν κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος, για ένα φορολογούμενο προέκυψε ζημία που προέρχεται από ατομική επιχείρηση και ο φορολογούμενος αυτός έχει πραγματοποιήσει δαπάνες των άρθρων 31 και 32 τότε η ζημία του φορολογούμενου μηδενίζεται και ο ίδιος φορολογείται με βάση την συνολικές του δαπάνες ενώ η ζημία δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη.

Αντίθετα, αν ο φορολογούμενος καλύψει το τεκμαρτό του εισόδημα με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, οπότε και δεν φορολογηθεί με βάση τις δαπάνες, θα μπορέσει να μεταφέρει τη ζημία του στο επόμενο έτος.»

Επειδή, όπως συνάγεται από τα ανωτέρω, ο προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντος, για τα οικ. έτη 2011 (01/01-31/12/2010), 2012 (01/01-31/12/2011) 2013 (01/01-31/12/2012) και 2014 (01/01-31/12/2013) πραγματοποιήθηκε με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης, δεν παρέχεται δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε στα έτη αυτά στο φορολογικό έτος 2014 (01/01-31/12/2014).

Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτός ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος , Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση:

Φόρος εισοδήματος Φ.Π. φορολογικού έτους 2014: €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης (αριθ. χρημ. καταλ.) εκδοθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α4**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΦΗΡΑΣ

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).