



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 29/01/2019

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός Απόφασης: 448

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 03/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός αριθ., κατά της υπ' αριθ./2018 (ΕΛΕΝΧΙΣ/2018) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2018 (ΕΛΕΝΧΙΣ/2018) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/08/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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./2018 (ΕΛΕΝΧΙΣ/2018) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.167,13 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 1.060,69 €, ήτοι, συνολικό ποσό 2.227,82€..

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Δυνάμει τακτικού ελέγχου, που διενεργήθηκε από ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Νίκαιας στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, διαπιστώθηκε ότι στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) της προσφεύγουσας, έχει μεταφερθεί ζημία από το προηγούμενο οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006) ύψους 4.057,86 €. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει μέχρι και το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του

άρθρου 6 του Ν. 3697/2008, έκρινε ότι το ποσό των 4.057,86€ δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενο έτος επειδή προέρχεται από χρήση που υπάρχει παράβαση του Κ.Β.Σ.

Αφού συντάχθηκε η από 22/03/2010 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 του ν. 2238/1994, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νίκαιας, το υπ' αριθ./2010 Φύλλο Ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, με βάση το οποίο καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 1.176,78€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 517,78€ ήτοι συνολικό ποσό 1.694,56€.

Κατά του ανωτέρω φύλλου ελέγχου, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά η από 21/05/2010 προσφυγή-αίτηση συμβιβασμού, με την οποία αιτούνταν την ακύρωση αυτού.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά (Τμήμα 5^ο Μονομελές), με την υπ' αριθ. Α/2017 απόφασή του, ακύρωσε το με αριθ./2010 προσβαλλόμενο Φύλλο Ελέγχου και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Νίκαιας και ήδη Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, προκειμένου να τηρηθεί ο προβλεπόμενος ουσιώδης τύπος της σύνταξης ειδικής και εμπεριστατωμένης έκθεσης ελέγχου.

Συνεπεία της ανωτέρω απόφασης, ο Προϊστάμενος της Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, εξέδωσε την υπ' αριθ./2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας, προκειμένου να θεραπεύσει τον τύπο που αρχικώς παραλείφθηκε. Δυνάμει της προαναφερθείσας εντολής, συντάχθηκε η από 24/08/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σε επανάληψη διαδικασίας) και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Όπως συνάγεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος που ανάγεται στο οικονομικό έτος 2008, έχει ήδη και από 31.12.2013 υποκύψει σε παραγραφή.
- Δεν νοείται και δεν αιτιολογείται η επανάληψη διαδικασίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994, καθόσον η αρχική πράξη, ήτοι το υπ' αριθ./2010 οριστικό φύλλο ελέγχου, δεν ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους, αλλά για λόγους ουσιαστικούς και συγκεκριμένα λόγω της αοριστίας της από 19.3.2010 έκθεσης ελέγχου επί της οποίας είχε βασιστεί η έκδοσή του.
- Η αποδοθείσα στην προσφεύγουσα παράβαση (μη τήρηση θεωρημένης μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων-εξόδων), χρήσης 2006, δεν συμπεριλαμβάνεται μεταξύ

των ρητά και αποκλειστικά προβλεπόμενων στο νόμο, τριών (3) περιπτώσεων, που συνεπάγονται τον αποκλεισμό της δυνατότητας μεταφοράς της ζημιάς προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη. Εξάλλου κατά ρητή πρόβλεψη του νόμου, ακόμη και στις ρητά αναφερόμενες περιπτώσεις απόκρυψης, εάν έχει επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς πριν την περαίωση, η περίπτωση θεωρείται μόνο ως παράβαση του ΚΒΣ που προσauξάνει τον συντελεστή φόρου (άρθρο 2 παρ. 5 του ν. 3259/2004) και όχι ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Συνεπώς, νομίμως η ζημιά του οικονομικού έτους 2007 (χρήσης 2006) μεταφέρθηκε στο οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) για συμψηφισμό.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, οι διατάξεις των παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζουν, ότι:

«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις,

παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

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. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή επιπροσθέτως με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 παρ. 7 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, η κρινόμενη χρήση 2007 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2013. Ωστόσο, πριν τη συμπλήρωση του ως άνω πενταετούς χρόνου παραγραφής, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Νίκαιας και εκδόθηκε το υπ' αριθ./2010 Φύλλο Ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Κατά

του ανωτέρω φύλλου ελέγχου, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά η από 21/05/2010 (...../2011) προσφυγή, με την οποία αιτούνταν την ακύρωση αυτού. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά (Τμήμα 5^ο Μονομελές), με την υπ' αριθ./2017 απόφασή του, ακύρωσε το με αριθ./2010 προσβαλλόμενο Φύλλο Ελέγχου και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να θεραπεύσει τον τύπο που αρχικώς παραλείφθηκε. Η εν λόγω απόφαση, σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα, αντίγραφο, κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά την 08/09/2017. Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθ./2017 εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας και αφού συντάχθηκε η από 24/08/2018 έκθεση ελέγχου, εκδόθηκε προσβαλλόμενη υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008. Η προαναφερθείσα πράξη, σύμφωνα με την από 03.09.2018 έκθεση επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 03/09/2018, ήτοι, πριν την παρέλευση ενός έτους από την κοινοποίηση στη φορολογική αρχή της υπ' αριθ./2017 απόφασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρ. 84 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρ. 72 του ν. 4174/2013.

Επειδή εκ των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε σε κάθε περίπτωση εντός των οριζόμενων από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις προθεσμιών και συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου εισοδήματος δεν είχε, σύμφωνα με όσα αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν αιτιολογείται η επανάληψη διαδικασίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994, καθόσον η αρχική πράξη, ήτοι το υπ' αριθ./2010 οριστικό φύλλο ελέγχου, δεν ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους, αλλά για λόγους ουσιαστικούς και συγκεκριμένα λόγω της αοριστίας της από 19.3.2010 έκθεσης ελέγχου επί της οποίας είχε βασιστεί η έκδοσή του.

Επειδή το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά (Τμήμα 5^ο Μονομελές) με την με αρ./2017 απόφασή του, ακυρώνει το υπ' αριθ./2010 φύλλο ελέγχου και «Αναπέμπει στην υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Νίκαιας και ήδη Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, προκειμένου να τηρηθεί ο προβλεπόμενος ουσιώδης τύπος της σύνταξης ειδικής και εμπεριστατωμένης έκθεσης ελέγχου, κατά τα αναφερόμενα στο σκεπτικό».

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος ορίζεται: «*Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει*».

Επειδή στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «*Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.*» (ΦΕΚ Α' 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει*».

Επειδή σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, δυνάμει της υπ' αρ./2017 απόφασης του 5^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, ακυρώθηκε το υπ' αρ./2010 φύλλο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νίκαιας και διατάχθηκε η αναπομπή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προς επανάληψη διαδικασίας για τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτήν. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, συμμορφούμενη πλήρως στο διατακτικό της ως άνω απόφασης, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, αφού πρώτα θεράπευσε την πλημμέλεια της σύνταξης ειδικής και εμπεριστατωμένης έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς, η φορολογική αρχή, ενήργησε, ως είχε την υποχρέωση, στα πλαίσια των όσων ορίζονται με την παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αποδοθείσα παράβαση (μη τήρηση θεωρημένης μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων-εξόδων), χρήσης 2006, δεν συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των ρητά και αποκλειστικά προβλεπόμενων στο νόμο, τριών (3) περιπτώσεων, που συνεπάγονται τον αποκλεισμό της δυνατότητας μεταφοράς της ζημιάς προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη. Συνεπώς, νομίμως η ζημιά του οικονομικού έτους 2007 (χρήσης 2006) μεταφέρθηκε στο οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) για συμψηφισμό καθόσον, ακόμη και στις ρητά αναφερόμενες περιπτώσεις απόκρυψης, εάν έχει

επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς πριν την περαίωση, η περίπτωση θεωρείται μόνο ως παράβαση του ΚΒΣ που προσαυξάνει τον συντελεστή φόρου (άρθρο 2 παρ. 5 του ν. 3259/2004) και όχι ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 24/08/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (επανάληψη διαδικασίας) του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, έχει μεταφέρει ζημία ύψους 4.057,86 € από την προηγούμενη χρήση 2006. Επιπροσθέτως, είχε περαιώσει, δυνάμει εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008 μέχρι και τη χρήση 2006. Ωστόσο, είχε διαπιστωθεί από έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΠΕΕ ότι η προσφεύγουσα, κατά τη χρήση 2006, είχε υποπέσει στην παράβαση της μη τήρησης θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων. Στη συνέχεια εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νίκαιας, η υπ' αριθ./2006 Απόφασης Επιβολής Προστίμου για την οποία η προσφεύγουσα προχώρησε σε αποδοχή και συμβιβασμό (πρακτικό:/2007) καταβάλλοντας το 1/3 του προστίμου με το υπ' αριθ./2007 διπλότυπο είσπραξης. Συνεπεία της ως άνω παράβασης, το ποσό της μεταφερθείσας ζημίας, ύψους 4.057,86 € προστέθηκε στα βάσει δήλωσης αποτελέσματα της προσφεύγουσας για τη χρήση 2006, καθόσον, υφιστάμενης της διαπιστωθείσας παράβασης μη τήρησης βιβλίου, δεν είχε τη δυνατότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρ. 6 του ν. 3697/2008, να μεταφέρει τη ζημία σε επόμενη χρήση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 "Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημόσιων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 194 Α'/25.9.2008) επήλθαν μεταβολές στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004 "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις".

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω ν. 3259/2004: «*Η ζημία που τυχόν περιλαμβάνεται σε κάθε περαιούμενη ανέλεγκτη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος συμψηφίζεται με το ποσό των λογιστικών διαφορών που υπολογίζεται κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους του παρόντος και το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκτός εάν η οικεία χρήση βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.*

Τυχόν ζημιά που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας περαιούμενης χρήσης δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των

επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εφόσον η χρήση από την οποία προέρχεται ή έστω μία από τις επόμενες αυτής περαιούμενες χρήσεις βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται το ελάχιστο ποσό βεβαιωτέου φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1130/2-10-2008 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του Ν. 3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008.

Επειδή με την προαναφερθείσα ΠΟΛ 1130/2008 διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «...Η ζημιά της χρήσης που τυχόν περιλαμβάνεται σε κάθε περαιούμενη ανέλεγκτη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος συμψηφίζεται με το ποσό των λογιστικών διαφορών που υπολογίζεται κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους του παρόντος και το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκτός εάν η οικεία χρήση βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Τυχόν ζημιά που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας περαιούμενης χρήσης δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εφόσον η χρήση από την οποία προέρχεται ή έστω μία από τις επόμενες αυτής περαιούμενες χρήσεις, βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που δεν επιτρέπει τη μεταφορά της ακάλυπτης ζημιάς για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών καθώς και για συμψηφισμό στην πρώτη ανέλεγκτη χρήση εφόσον η χρήση από την οποία προέρχεται ή κάποια από τις επόμενες περαιούμενες χρήσεις βαρύνονται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη θεωρούνται και οι παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2, οι οποίες σύμφωνα με την περίπτωση στ) της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου προσauξάνουν τον συντελεστή του φόρου....»

Επειδή η παρ. 5 του άρθρου 2 του ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3697/2008 ορίζει:

«5. Παραβάσεις Κ.Β.Σ. που επαυξάνουν το συντελεστή φόρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 καθορίζονται οι παραβάσεις Κ.Β.Σ. που επαυξάνουν το συντελεστή φόρου (και όχι τα ακαθάριστα έσοδα). Οι παραβάσεις αυτές είναι:

α) Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη οιαδήποτε θεωρημένου βιβλίου Κ.Β.Σ. είτε βασικού είτε πρόσθετου, β)»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι μεταξύ των παραβάσεων που θεωρούνται ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης που δεν επιτρέπει τη μεταφορά της ακάλυπτης ζημιάς για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών, συμπεριλαμβάνεται και η παράβαση στην οποία υπέπεσε η προσφεύγουσα. Συνεπώς, ορθώς, η αρμόδια φορολογική αρχή, εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, καθόσον, η ζημία ύψους 4.057,86€ δεν μπορούσε να μεταφερθεί στην επόμενη χρήση 2007 ζημία, εφόσον η χρήση 2006 από την οποία προερχόταν βαρύνονταν με την παράβαση της μη τήρησης βιβλίων και συγκεκριμένα της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 03/10/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ.και την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 (ΕΛΕΝΧΙΣ/2018) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008 (ΧΡΗΣΗ 2007)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	1.167,13 €	1.167,13 €
Πρόσθετος φόρος άρ. 49 ν. 4509/2017	1.060,69 €	1.060,69 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	2.227,82 €	2.227,82 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.