



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/09/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1956

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ./19.03.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014,

β) της υπ' αριθ./19.03.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./19.03.2019 και/19.03.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./19.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2014, μειώθηκαν οι ζημίες χρήσης από 972.080,54€ σε 319.849,13€, ήτοι κατά το ποσό των 652.231,41€, λόγω απόρριψης ζημιών παρελθουσών χρήσεων, ποσού 645.183,95€, κατόπιν διενέργειας ελέγχου προηγούμενης χρήσης και έκδοσης σχετικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου καθώς και διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ύψους 7.047,46€.

Με την υπ' αριθ./19.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2015, εξαλείφθηκε η δηλωθείσα ζημία ύψους 372.028,18€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, κύριος φόρος ποσού 37.792,04€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 18.896,02€, ήτοι συνολικό ποσό 56.688,06€, λόγω απόρριψης ζημιών παρελθουσών χρήσεων ύψους 491.681,96€ και διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ύψους 10.663,60€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 19/03/2019 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./19.11.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η κρίση του ελέγχου ως προς τις ζημίες παρελθουσών χρήσεων είναι εσφαλμένη διότι κατά των προγενέστερων πράξεων έχει ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή και δεν είχε εκδοθεί απόφαση κατά το χρόνο άσκησης της παρούσας και ως εκ τούτου, τα αποτελέσματα δεν έχουν καταστεί οριστικά.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, με το άρθρο 45 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,... στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,... η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης...*».

Επειδή, με το άρθρο 105 παρ. 11 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101...*».

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 3 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους 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 επιμέρους 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 το άρθρο 27 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*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, με την ΠΟΛ. 1088/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών και διευκρινίστηκε ότι ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη,

λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 2100/2008 κρίθηκε ότι η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση το νόμιμο τίτλο για τη ζημία αυτή. Τέτοιος δε μπορεί να είναι, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η φορολογική υπόθεση, είτε η φορολογική δήλωση που έχει υποβληθεί και δεν έχει ελεγχθεί, είτε το φύλλο ελέγχου, είτε δικαστική απόφαση. Συγκεκριμένα, από τους τίτλους αυτούς ληπτέος κάθε φορά υπόψη είναι ο τελευταίος που υπάρχει κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων του έτους της μεταφοράς. Εξάλλου, η μεταφορά ζημίας γίνεται κατά νόμο μόνο προς συμψηφισμό με προκύψαντα κέρδη του έτους στο οποίο γίνεται η μεταφορά και όχι προς επαύξηση της ζημίας που τυχόν προέκυψε κατά το έτος αυτό (ΣτΕ 1956-8/2001 7μ., 33...../1998 7μ., 3443/2001).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 19/03/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, για το φορολογικό έτος 2014, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε, λογιστικώς, τα αποτελέσματα της χρήσης σε ζημία ύψους 319.849,13€ με την εξάλειψη των μεταφερόμενων ζημιών παρελθουσών χρήσεων ύψους 645.183,95€, βασιζόμενη σε εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προηγούμενου έτους (οικ. έτους 2014) και την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 7.047,46€. Για δε το φορολογικό έτος 2015, η ελεγκτική αρχή υπολόγισε, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού, τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας σε 327.028,18€ με την εξάλειψη των μεταφερόμενων ζημιών παρελθουσών χρήσεων ύψους 491.681,96€, βασιζόμενη στην ανωτέρω εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προηγούμενου έτους (φορολογικού έτους 2014), δηλαδή στην υπ' αριθ./19.03.2019, και την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 10.663,60€. Με την υπ' αριθ./24.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προηγούμενου έτους (οικ. έτους 2014), που εκδόθηκε κατόπιν έτερου ελέγχου, εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης ποσού 645.183,95€ και προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 2.172.736,53€. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 ασκήθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./30.01.2019 ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας. Η προαναφερθείσα ενδικοφανής προσφυγή εξετάστηκε στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και με την υπ' αριθ./29.05.2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας τροποποιήθηκε η προαναφερθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, αναπροσαρμόστηκαν τα αποτελέσματα χρήσης σε φορολογητέα κέρδη 195.707,04€ και ως εκ τούτου δεν υφίσταται, βάσει του τελευταίου εκτελεστού τίτλου, ζημία παρελθουσών χρήσεων προς συμψηφισμό με επιχειρηματικά κέρδη επόμενων ετών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ως προς τις ζημίες παρελθουσών χρήσεων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./18.04.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./19.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2014**

Ζημία	-319.849,13€
Φόρος	0,00€

**Η υπ' αριθ./19.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

Φορολογητέα κέρδη	130.317,38€
Κύριος Φόρος	37.792,04€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	18.896,02€
Σύνολο για καταβολή	56.688,06€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.