



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/07/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1660

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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'/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 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.

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

3. Την από 04/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά του υπ' αριθ. πρωτ./14.02.2019 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το υπ' αριθ. πρωτ./14.02.2019 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 το υπ' αριθ. ειδοποίησης/14.02.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος 5.341,38€ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου, ποσού 2.667,51€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007, κατόπιν μη αναγνώρισης προς μεταφορά και συμψηφισμό με τα εισοδήματα του εν λόγω οικ. έτους ζημιάς προηγούμενου οικ. έτους, ποσού 19.522,53€. Η απόρριψη του δηλωθέντος κωδ. 415 [Ζημιές προηγούμενων οικονομικών ετών από ατομική επιχείρηση] του εντύπου Ε1 γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. πρωτ./14.02.2019 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση του με αριθ. ειδοποίησης/14.02.2019 εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007, τον συμψηφισμό ζημιάς προηγούμενου οικ. έτους ποσού 19.522,53€ και την επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η ζημιά του προηγούμενου οικ. έτους, ήτοι του 2006, από την ατομική επιχείρηση είχε δηλωθεί εμπρόθεσμα με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2006. Η δε παράλειψη εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007 οφείλεται σε οικονομική αδυναμία.

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. Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη».

Επειδή, με το άρθρο 61 παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 9 του ν.3522/2006, ορίζεται ότι: «Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ. Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης υπάρχει επίσης και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου είναι μικρότερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επόμενων ετών. 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, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 9 παρ. 1 του ν.3522/2006 και διευκρινίστηκε ειδικότερα 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 προέκυψε, αλλά όμως δηλώθηκε εκπρόθεσμα στο επόμενο οικονομικό έτος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκαν κέρδη και δη μετά το πέρας αυτού, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό (ΔΕΑΦ Α1146889 ΕΞ2015 /12.11.2015, ΔΕΑΦ Β1139734 ΕΞ2015 /29.10.2015, Δ12Β1114619 ΕΞ2013 /16.07.2013, Δ12Β1094434 ΕΞ2013 /10.06.2013, Δ12Β1083377 ΕΞ2013 /21.05.2013, 1097614 /11096ΠΕ/Β0012/24.1.2008 έγγραφα της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος). Με τις ως άνω 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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα Taxis, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως την υπ' αριθ./11.04.2006 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2006, στην οποία συμπεριέλαβε ζημία του ίδιου οικ. έτους από ατομική επιχείρηση, ποσού 19.522,53€ και εκδόθηκε το με αριθ. ειδοποίησης/28.04.2006 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2006. Κατόπιν, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 13/02/2019, την υπ' αριθ. 203/2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007, στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδ. 415 [Ζημιές προηγούμενων οικονομικών ετών από ατομική επιχείρηση] του εντύπου Ε1, την προαναφερθείσα ζημία του προηγούμενου οικ. έτους από ατομική επιχείρηση, ποσού 19.522,53€. Κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης και κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών οικείων διατάξεων και ερμηνευτικών εγκυκλίων της Φορολογικής Διοίκησης, η Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ ορθώς απέρριψε το δικαίωμα μεταφοράς και συμψηφισμού ζημίας του προηγούμενου οικ. έτους από ατομική επιχείρηση. Την απόρριψη αυτή, η αρμόδια φορολογική αρχή γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. πρωτ./14.02.2019 έγγραφό της. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων προκειμένου να συμψηφίσει ζημίες οικ. έτους 2006 με τα καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 όφειλε να δηλώσει αυτές με την υποβολή εντός του οικείου οικονομικού έτους της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007. Η παράλειψη δε αυτή δεν θεραπεύεται από το γεγονός ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους που προέκυψαν οι ζημιές υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και επομένως, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν...».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται παρελκυστικά και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./04.03.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.