



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 18-6-2020

Αριθμός απόφασης: 1172

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της με αριθμό Α.1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 17-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ με έδρα στην επί της οδού κατά της με αριθμό/...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/7/2013 – 30/6/2014) του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14-1-2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , 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 με αριθμό/...../ 14-01-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 33.917,80€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 34.786,10€, ήτοι 68.703,90€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 14-1-2020 οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/.../...../2018 εντολής ελέγχου. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε συμψηφισμό της ζημιάς προηγούμενης χρήσης 1/7/2012 – 30/6/2013 ποσού 166.959,93€ με τα κέρδη της υπό εξέταση χρήσης 1/7/2013 – 30/6/2014 ποσού 142.660,41€. Δεν αναγνώρισε το δικαίωμα αυτό, βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 εδάφιο 3 & 61 εδάφιο 1γ του ν.2238/1994 και του εγγράφου ΔΕΑΦ Α 1146889 ΕΞ 2015/ 12-12-2015 του Τμήματος Α της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας. Ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον με αριθμό/..... προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και ο έλεγχος συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου και την προσβαλλόμενη πράξη, τις οποίες επέδωσε στο λογιστή της προσφεύγουσας στις 20/1/2020, σύμφωνα με τις εκθέσεις επίδοσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Η μη αναγνώριση του δικαιώματος για συμψηφισμό είναι παράνομη και εσφαλμένη βάσει του άρθρου 4 εδ.3 του ν.2238/1994, ΣτΕ 3371/1998, καθώς η μεταφορά ζημιάς ενεργείται και υπολογίζεται βάσει της φορολογικής δήλωσης του έτους που προέκυψε η ζημιά και δεν δημιουργείται ουδέν πρόβλημα στη δυνατότητα συμψηφισμού αυτής.
- Το έγγραφο που βασίζεται η Φ.Α.Ε., το ΔΕΑΦ Α 1146889 ΕΞ 2015/ 12-12-2015 δε δεσμεύει τη Φορολογική Διοίκηση βάσει της διάταξης του άρθρου 9 παρ.4 του ν.4174/2013.
- Κρίσιμο στοιχείο για τη μεταφορά ζημιάς αποτελεί η αποτύπωσή της στη δήλωση του έτους που προέκυψε.
- Η ΠΟΛ.1052/2007 δεν έχει έρεισμα στις παραπάνω διατάξεις, καθώς ο νόμος δεν προβλέπει απώλεια του δικαιώματος συμψηφισμού για τη μεταφορά συσσωρευμένης ζημιάς, παρά μόνον με την πάροδο πενταετίας.
- Το ΣτΕ έχει κρίνει τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.3323/1955, κάνοντας δεκτό ότι πρέπει να είναι εμπρόθεσμη η δήλωση που αναγράφεται για πρώτη φορά η ζημιά που άγεται προς συμψηφισμό.

- Η εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 στις 17-12-2019 δεν επηρεάζει τη δυνατότητα συμψηφισμού της ζημιάς της προηγούμενης χρήσης με τα κέρδη της συγκεκριμένης χρήσης

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 397 του ν.4512/2018:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 4 «Εισόδημα και εξεύρεσή του» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-9-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 7 του ν.3842/2010:

«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 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, όπως όριζε το άρθρο 61 «Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-9-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν.3522/2006: «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 τις οδηγίες της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος στο άρθρο 9 της ΠΟΛ.1052/ 15-3-2007 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.»:

«1. 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 μίας 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, σύμφωνα με την επικαλούμενη Απόφαση του ΣΤΕ 3431/1997:

«4. Επειδή, το άρθρο 11 του ν.δ. 3323/1955, το οποίο αναφέρεται στους υπόχρεους υποβολής φορολογικής δηλώσεως, ίσχυε κατά το κρινόμενο οικονομικό έτος όπως είχε αντικατασταθεί από την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 1828/1989 (Α` 2). Στην παρ. 1 του εν λόγω άρθρου 11 ορίζοντο -μεταξύ άλλων- τα εξής : ". . . Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει εμπρόθεσμα τη δήλωσή του, η οποία αναγράφει τη ζημία που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει ...". Η διάταξη αυτή η οποία, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 11 του ν.δ. 3843/1958, εφαρμόζεται και στα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 του τελευταίου αυτού ν.δ/τος, αναφέρεται, κατά την ορθή έννοιά της, στο εμπρόθεσμο της δηλώσεως στην οποία αναγράφεται για πρώτη φορά η ζημία που άγεται προς συμψηφισμό, δεν αφορά δε την περίπτωση ζημίας που είχε ήδη δηλωθεί σε προηγούμενα οικονομικά έτη.

5. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως εκτίθεται στην προσβαλλόμενη απόφαση, η αναιρεσείουσα εταιρεία υπέβαλε εμπρόθεσμα στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Εταιρειών Αθηνών την από 9.5.1989 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 1989, με την οποία δήλωσε συνολικό καθαρό εισόδημα 44.396.469 δραχμές και υπόλοιπο ζημίας για συμψηφισμό των δύο προηγούμενων χρήσεων 1986 και 1987, 33.677.182 δραχμές. Ακολουθώς υπέβαλε την από 25.7.1989 συμπληρωματική-τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1989, με την οποία δήλωσε συνολικό καθαρό εισόδημα 59.252.443 δρχ. και υπόλοιπο ζημίας των δύο προηγούμενων ετών 43.677.189 δρχ. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να παραλάβει τη συμπληρωματική δήλωση ως εκπρόθεσμη κατά το μέρος που αφορούσε το επί πλέον δηλωθέν ποσό της ζημίας των 10.000.007 δραχμών. Κατόπιν τούτου η αναιρεσείουσα εταιρεία υπέβαλε την από 7.8.1989 τροποποιητική-συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1989, με την οποία δήλωσε καθαρό εισόδημα 59.252.443 δρχ. και υπόλοιπο ζημίας 33.677.182 δρχ., με τη ρητή επιφύλαξη ότι η ζημία αυτή αναγράφηκε στην αρχική δήλωση από αθροιστικό λάθος αντί του ορθού ποσού των 43.677.189 δραχμών. Η φορολογική αρχή με την προσβληθείσα αρνητική απάντηση απέρριψε τη διατυπωθείσα επιφύλαξη με την αιτιολογία ότι η επί πλέον δηλωθείσα ζημία δηλώθηκε εκπρόθεσμα και έτσι η αναιρεσείουσα εσπερείτο του δικαιώματος να τη συμψηφίσει. Το δικάσαν δικαστήριο, όπως και το πρωτοβάθμιο, έκρινε ότι η απόρριψη της επιφυλάξεως ήταν νόμιμη, αποδίδοντας στη σχετική διάταξη την έννοια ότι στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού όχι μόνον στην περίπτωση που για πρώτη φορά δηλώθηκε εκπρόθεσμα ζημία για συμψηφισμό, δηλαδή του ίδιου οικονομικού έτους, αλλά και στην περίπτωση που δηλώθηκε ζημία προηγούμενων οικονομικών ετών, η οποία προφανώς είναι γραμμένη στις δηλώσεις προηγούμενων ετών, στα οποία αφορά. Η κρίση όμως αυτή δεν είναι ορθή διότι, όπως εκτέθηκε ήδη στην προηγούμενη σκέψη, η ανωτέρω διάταξη αναφέρεται στο εμπρόθεσμο της δηλώσεως στην οποία αναγράφεται για πρώτη φορά η ζημία που άγεται προς συμψηφισμό, δεν αφορά δε την περίπτωση ζημίας που είχε ήδη δηλωθεί εμπροθέσμως για πρώτη φορά σε κάποιο από τα προηγούμενα οικονομικά έτη και απλώς μεταφέρεται προς συμψηφισμό με κέρδη του κρινόμενου οικονομικού έτους. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η φορολογική δήλωση στην οποία αναγράφεται η μεταφερόμενη ζημία μπορεί να ανακληθεί ως προς το ύψος της ζημίας, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις περί ανακλήσεως των φορολογικών δηλώσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α 1146889 ΕΞ 2015/ 12-11-2015 «Μεταφορά - συμψηφισμός ζημίας εμπορικής επιχείρησης»:

«1. Με τις διατάξεις του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται μέχρι 31.12.2013), ορίζεται ότι, 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.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, ορίζεται 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 (παράγραφος 1 του παρόντος).

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με την 1027178/10254/Β0012/ΠΟΛ.1052/15.3.2007 διαταγή μας, η ζημία προηγούμενων ετών δεν απαιτείται να δηλωθεί και με τις δηλώσεις των επόμενων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα αυτών των ετών είναι ζημιογόνα.

4. Από όσα εκτέθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι προκειμένου η μεταφερόμενη κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 ζημιά παρελθούσης χρήσεως να συμψηφισθεί με τα καθαρά κέρδη των επομένων οικονομικών ετών, πρέπει αυτή να δηλώνεται, δηλαδή να αναγράφεται στην οικεία ένδειξη της δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους στο οποίο μεταφέρεται.

Αντίθετα, η μη αναγραφή του δικαιούμενου για μεταφορά ποσού ζημίας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επόμενου, από αυτό που προέκυψε, οικονομικού έτους 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.

5. Κατόπιν των ανωτέρω, για μια ατομική εμπορική επιχείρηση, εφόσον το μεταφερόμενο ποσό της ζημίας που προέκυψε το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), δεν δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επόμενου οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) μέχρι τη λήξη αυτού, αν κατά το έτος αυτό υπήρχαν κέρδη, χάνεται το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας για συμψηφισμό εντός πενταετίας, από το οικονομικό έτος 2014 και μετά. Ωστόσο, η ζημία του οικονομικού έτους 2013 μεταφέρεται για συμψηφισμό εντός πενταετίας, σύμφωνα με τις οικίες διατάξεις, έστω και αν αυτή δεν δηλώθηκε στο επόμενο οικονομικό έτος 2014, υπό την προϋπόθεση ότι και αυτό (οικον. έτος 2014) ήταν ζημιογόνο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας ΔΕΑΦ Β 1054541 ΕΞ 2017/ 14-3-2017 «Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τη μεταφορά ζημιών παρελθουσών χρήσεων στο φορολογικό έτος 2015, όταν τα αποτελέσματα είναι μηδενικά»:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 4 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τον ν.4172/2013, ήτοι για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 1.1.2014 και εφαρμόζονταν ανάλογα με βάση την παρ.11 του άρθρου 105 του ίδιου νόμου και για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.), 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994, οι οποίες εφαρμόζονταν ανάλογα, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 107 του ίδιου νόμου και για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101, ορίζεται 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.

3. Όπως είχε διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1052/15.3.2007 εγκύκλιό μας, οι επιχειρήσεις διατηρούν πλέον 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 επόμενων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 425/2017 του ΣΤΕ:

«5. Επειδή, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως

της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 845/2017 του ΣΤΕ:

«12. ... Ο λόγος αυτός, ανεξαρτήτως αν προβάλλεται παραδεκτώς, είναι εν πάση περιπτώσει απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. ΣΤΕ 425/2017 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Τμήματος (πρβλ. και ΣΤΕ 3458/2001 7μ., ΣΤΕ 4075/2012), η οποία δημοσιεύθηκε την ημέρα συζητήσεως της κρινομένης αιτήσεως, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 61 παρ. 4 και 84 παρ. 1 και 7 (όπως η τελευταία αυτή παράγραφος ίσχυε κατά τον κρίσιμο και για την προκειμένη υπόθεση χρόνο) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους, κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, είτε και μεταγενεστέρως, μέχρις, όμως, του χρόνου, εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από την φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξιώσεως επιστροφής του.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 19/2018 του ΣΤΕ:

«3. ... γ) Ως προς τον χρόνο εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως φόρου εισοδήματος, δεν επήλθε καμία μεταβολή με τη διάταξη της παραγράφου 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τούτο διότι -ανεξαρτήτως αν μπορούσε ο νομοθέτης εκ των υστέρων να μειώσει τον χρόνο, εντός του οποίου θα μπορούσε ο φορολογούμενος να ανακαλέσει την δήλωσή του φόρου εισοδήματος προηγούμενων ετών- πάντως, η διάταξη του πρώτου εδαφίου, η οποία προστέθηκε στις διατάξεις των δύο άλλων εδαφίων, τα οποία υπήρχαν ήδη στην αρχική παρ. 7 του άρθρου 84 πριν αυτή αντικατασταθεί κατά τα ανωτέρω, αφορά την απαίτηση προς επιστροφή φόρου εισοδήματος, η οποία (απαίτηση) προκύπτει από την ίδια την δήλωση, χωρίς να απαιτείται ανάκληση αυτής, ούτε αποδοχή διατυπωθείσας με αυτήν επιφυλάξεως, με τη νέα δε αυτή διάταξη εσκοπήθη, όπως συνάγεται από την οικεία αιτιολογική έκθεση, μόνον να διευκρινισθεί ο «χρόνος έναρξης» της παραγραφής της εν λόγω αξίωσης του φορολογουμένου. δ) Ως προς το ανωτέρω ζήτημα, δηλαδή ως προς τον χρόνο εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως φόρου εισοδήματος και να ζητηθεί, περαιτέρω, η επιστροφή του καταβληθέντος βάσει

της ανακαλούμενης δηλώσεως φόρου, για τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος προηγούμενων ετών, μεταβολή δεν επήλθε -και ανεξαρτήτως αν μπορούσε, κατά τα προεκτεθέντα, να επέλθει- ούτε με τον θεσπισθέντα με τον ν. 4174/2013 (Α' 170) Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εν όψει των οριζόμενων στο άρθρο 66 αυτού, όπως αυτό αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), και ειδικότερα στις παραγράφους 11 (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013, Α' 287, και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18 β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, Α' 85) και 43 (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την περίπτωση 21 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014).»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 732/2019 του ΣΤΕ:

«10. ... Αντίθετα, η ως άνω διάταξη περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής στην ποιοτικώς διάφορη περίπτωση, κατά την οποία η δήλωση υποβάλλεται εκπροθέσμως εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., καθώς στην τελευταία περίπτωση ο φορολογούμενος συμμορφώνεται, έστω και μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, και πάντως προ του χρόνου παραγραφής, προς την υποχρέωσή του να θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής τα κρίσιμα για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής του ικανότητας στοιχεία. [Άλλωστε, και ο ίδιος ο νομοθέτης διακρίνει μεταξύ των δύο περιπτώσεων επιφυλάσσοντας διαχρονικά αυστηρότερη μεταχείριση στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης σε σχέση με την περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, άρθρο 86 του ν. 2238/1994, άρθρα 1-2 του ν. 2523/1997, άρθρο 58 του ν. 4174/2013)]. Επομένως, ερμηνεία επεκτείνουσα την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής και στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης δεν βρίσκει έρεισμα ούτε στο γράμμα ούτε στο σκοπό της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε.. Ως εκ τούτου, στην ως άνω περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως, σύμφωνα και με όσα έχουν γίνει ανωτέρω δεκτά σχετικά με την επιβαλλόμενη από τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της αναλογικότητας ανάγκη πρόβλεψης εύλογης προθεσμίας παραγραφής, ισχύει κατ' αρχήν ο κανόνας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Η εφαρμογή, άλλωστε, του κανόνα της πενταετούς παραγραφής και στην περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης δεν θέτει σε πλεονεκτική θέση (έναντι του συνεπούς φορολογούμενου) τον εκπροθέσμως υποβάλλοντα, καθώς και αυτός υπόκειται εξ αρχής σε έλεγχο, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή οφείλει κατά νόμο όχι μόνο να ελέγχει τις υποβληθείσες δηλώσεις, αλλά και να ερευνά και να εξακριβώνει τις περιπτώσεις υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση (βλ. άρθρα 63 παρ. 1, 66 παρ. 1 και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Η εξακρίβωση μάλιστα των περιπτώσεων μη υποβολής δήλωσης καθίσταται ευχερέστερη στη σύγχρονη εποχή κατά την οποία το έργο της φορολογικής Διοίκησης διευκολύνεται σημαντικά από την τεχνολογία και τις σύγχρονες ηλεκτρονικές και λοιπές ελεγκτικές μεθόδους [ήδη από το έτος 1988 προβλέφθηκε στον Οργανισμό του Υπουργείου Οικονομικών

Διεύθυνση Εφαρμογών Η/Υ, η οποία διαρθρώνεται στα τμήματα φορολογίας εισοδήματος, φ.π.α., τελωνείων κλπ. (βλ. άρθρα 32-34 π.δ. 284/1988, Α' 128), το δε έτος 1997 συστάθηκαν στο Υπουργείο Οικονομικών η Γενική Διεύθυνση Κέντρου Πληροφορικής του Υπουργείου (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) (π.δ. 43/1997, Α' 42) και η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (π.δ. 61/1997, Α' 53), ενώ με τον νόμο 2892/2001 (Α' 46) δόθηκε η δυνατότητα υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέσω διαδικτύου]. Εξάλλου, προς αποφυγή καταστρατηγήσεων, ενδεχομένως και μεθοδεύσεων, εκ μέρους των φορολογουμένων, προβλέπεται στο εδάφιο β' της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. τριετής παρέκταση του χρόνου παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, σε περίπτωση που αυτή υποβληθεί κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε..»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2012 (διαχειριστική περίοδος 1/7/2012-30/6/2013) δηλώνοντας ζημιά ποσού 166.959,93€.

Επειδή, στη συνέχεια, υπέβαλλε εκπρόθεσμα στις 17/12/2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/7/2013-30/6/2014), πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και πριν τη συμπλήρωση της 5ετούς παραγραφής, με την οποία μετέφερε για συμψηφισμό τη ζημιά με τα κέρδη της χρήσης.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα υποβολής αρχικής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2013 στις 17/12/2019 και ορθά η υποβληθείσα δήλωση ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθά η προσφεύγουσα επιχείρηση μετέφερε προς συμψηφισμό τη ζημιά της χρήσης 2012 που δήλωσε εμπρόθεσμα με τα κέρδη της χρήσης 2013 που δήλωσε εκπρόθεσμα και η ζημιά πρέπει να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 17-2-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (πράξη/...../2020):

	Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-36.506,87€	-36.506,87€	0€
Χρεωστικό ποσό φόρου	0€	0€	0€
Τέλος επιτηδεύματος	1.000€	1.000€	0€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0€	0€	0€
Σύνολο φόρου προς καταβολή	1.000€	1.000€	0€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.