



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17.02.2022

Αριθμός απόφασης: 529

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, και του του, με ΑΦΜ, κατοίκων, οδός και αρ., κατά της με αριθ. / / 2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί της με αριθμό / 2021 δήλωσης επιφύλαξης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τη με αριθ. / / 2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, και του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Την 03.09.2021 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν εμπρόθεσμα, τη με αριθμό καταχώρησης κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020. Στη συνέχεια, υπέβαλαν την με αριθμό/2021 δήλωση επιφύλαξης, καθώς το ποσό των 5.242,08 ευρώ που είχαν υπολογίσει ως ζημιά προηγούμενων ετών από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας με αντικείμενο «ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ)», και το οποίο είχαν συμπληρώσει στον κωδικό 416 της οικείας φορολογικής δήλωσης, δεν συμφωνούσε με το ποσό των 1.442,40 ευρώ που είχε υπολογισθεί από το σύστημα .

Την 21.10.2021, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης αναγνωρίζοντας ως ζημιά προηγούμενων ετών από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας το ποσό των 1.442,40 ευρώ. Συνεπεία της παραπάνω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 από την οποία προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό ύψους 343,89 ευρώ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες στρέφονται κατά της με αριθμό ειδοποίησης/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, καθώς και κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί της με αριθμό/2021 δήλωσης επιφύλαξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης δεν έλαβε υπόψη τη με αριθμό/2021 δήλωση επιφύλαξης που υποβλήθηκε από τους προσφεύγοντες και προχώρησε στην εκκαθάριση της σχετικής δήλωσης με ποσό μεταφερόμενης ζημιάς (κωδ.416) το ποσό των 1.442,40 ευρώ που υπολόγισε το taxis.
2. Οι τεχνικοί και εφοριακοί υπάλληλοι του taxis, μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τους προσφεύγοντες, τους διαβεβαίωσαν ότι οι ίδιοι είχαν υπολογίσει σωστά το ποσό της μεταφερόμενης ζημιάς σε 5.242,08 ευρώ και ότι η ασυμφωνία αυτή συμβαίνει όταν η αρχική ζημιά προέκυψε σε έτος πέραν της πενταετίας και συμψηφίστηκε με κέρδη της τελευταίας πενταετίας.
3. Ζητούν να γίνει νέα εκκαθάριση της υπ' αριθ./2021 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 με μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών στον κωδικό 416 το ποσό των 5.242,08 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημιά εντός του φορολογικού έτους, η ζημιά αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημιά του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημιάς μεταγενέστερου έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις. γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση. δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ). ε)

.... 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.1088/2016 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών»:

«1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 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 του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. ...Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

...

Χρόνος μεταφοράς ζημίας

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημιές αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.

...

Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικής επιχείρησης σε περίπτωση διαφοράς τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος φυσικών προσώπων

Με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ.1 του άρθρου 30 (για φυσικά πρόσωπα), η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται με την παρ.1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Περαιτέρω, με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

Με βάση τα ανωτέρω, στις περιπτώσεις που ατομική επιχείρηση εμφάνισε ζημία και για το έτος αυτό το εισόδημα του φορολογούμενου προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, το επόμενο φορολογικό έτος ο φορολογούμενος εκ του γεγονότος αυτού και με βάση τις προηγούμενες διατάξεις, απώλεσε το δικαίωμα συμψηφισμού της εν λόγω ζημίας. Ωστόσο, εφόσον ο φορολογούμενος με τροποποιητική δήλωση καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, τότε η δηλωθείσα ζημία μεταφέρεται για συμψηφισμό κατά τις κείμενες διατάξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015 εγκύκλιός μας). ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 20 Δήλωση με επιφύλαξη

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάλνει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 63 του νόμου 4174/2013**, ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του....»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν την με αριθμό/2021 δήλωση επιφύλαξης, σχετικά με τον υπολογισμό της μεταφερόμενης ζημιάς από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013.

Επειδή, την 21.10.2021, η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε εκκαθάριση της υπ' αριθ./2021 δήλωσης αναγνωρίζοντας ως ζημιά προηγούμενων ετών από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας το ποσό των 1.442,40 ευρώ αντί του ποσού των 5.242,08 ευρώ που είχαν υπολογίσει οι ίδιοι.

Επειδή, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 έως 2019, από τις οποίες για την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας προκύπτουν οι ζημιές προηγούμενων ετών προς μεταφορά ως εξής:

Φορ. έτος	Ζημιά προς μεταφορά	Κέρδη	Ζημιές	Υπόλοιπο
2014			3.974,10	3.974,10
2015	3.974,10	174,42		3.799,68
2016	3.799,68		5.574,61	9.374,29
2017	9.374,29		1.259,98	10.634,27
2018	10.634,27	2.254,52		8.379,75
2019	8.379,75	3.137,67		5.242,08

Επειδή, τα εισοδήματα των προσφευγόντων των ανωτέρω ετών, δεν έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013, συνεπώς η ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, σύμφωνα με την από 15.11.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

«Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογικού έτους 2020 παρουσιάστηκε τεχνικό πρόβλημα καθώς το σύστημα δεν αναγνώριζε μεταφερόμενη ζημιά το ποσό των 5.242,08 ευρώ αλλά το ποσό των 1.442,40 ευρώ. ...

Από την Υπηρεσία μας εστάλη η με αριθμό/2021 αναφορά προβλήματος προς το τμήμα Α εφαρμογών φορολογίας εισοδήματος της ΔΗΛΕΔ προκειμένου να ενεργήσουν για την αποκατάσταση του τεχνικού προβλήματος.

Πριν την ολοκλήρωση της αποκατάστασης του προβλήματος εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας εκ παραδρομής η ένδικη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία πρόκειται να ακυρωθεί οίκοθεν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ν. 4174/2013.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **09.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, και του του, με ΑΦΜ, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

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.