



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04.02.2022

Αριθμός απόφασης: 338

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/10/21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου δήμου, οδός, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/2021 (αρ. δήλωσης) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου, με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άργους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ειδοποίησης/2021 (αρ. δήλωσης) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου, με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άργους, της οποίας αιτείται η διόρθωση.

6. Την με αρ. πρωτ. /2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άργους, ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/03.02.2022

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με 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 με αριθμό ειδοποίησης/2021 (αρ. δήλωσης) προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άργους, η οποία εκδόθηκε κατόπιν υποβολής με επιφύλαξη της αρχικής δήλωσης, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 6.404,54 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει νέα εκκαθάριση της προσβαλλόμενης πράξης, αναγνωρίζοντας ως ζημιές προηγούμενων ετών, οι οποίες μπορούν να συμψηφιστούν με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2020, το ποσό των 56.041,70 €, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

Η με αρ. καταχώρισης δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, κατατέθηκε με επιφύλαξη. Με το υπ' αριθμό/2021 υπόμνημα κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Άργους βοηθητικός πίνακας αποτελεσμάτων για τον υπολογισμό των μεταφερόμενων ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα προηγούμενων ετών, ως κάτωθι:

Έτη	Ζημιά χρήσης	Κέρδη χρήσης	Υπόλοιπο κερδών	Υπόλοιπο ζημιών	Ζημιές προς συμψηφισμό το επόμενο έτος
2014	29.066,52	-	-	-	29.066,52
2015	11.668,50	-	-	11.668,50	40.735,02
2016	30.275,11	-	-	40.735,02	71.010,13
2017	28.048,95	-	-	71.010,13	99.059,18
2018	-	1.669,95	1.669,95	99.059,18	97.389,13
2019	-	41.347,43	41.347,43	97.389,13	56.041,70
2020	-	47.902,25	47.902,25	56.041,70	8.139,45

Η ζημιά του έτους 2014 έχει συμψηφιστεί κατά προτεραιότητα με τα κέρδη των ετών 2018 και 2019.

Η ζημιά του έτους 2015 έχει συμψηφιστεί κατά προτεραιότητα με τα κέρδη του έτους 2019.

Η ζημιά του έτους 2016 έχει συμψηφιστεί εν μέρει με τα κέρδη του έτους 2019.

Το υπόλοιπο μεταφερόμενης ζημιάς για το 2020 προκύπτει από τα έτη 2016 και 2017 και είναι ύψους 56.041,70 €.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις....

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4172/2013:

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 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», ορίζεται ότι:

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....

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

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.

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.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημιές 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 ζημιές, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

....

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

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.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994....

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).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει δηλώσει τη μεταφερόμενη ζημία στην επόμενη χρήση κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, πρέπει λόγω της διαδοχικότητας του συμψηφισμού, να τη δηλώσει εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, σε κάθε περίπτωση, με τροποποιητική δήλωση στο επόμενο έτος που αφορά, ανεξαρτήτως εάν υπάρχουν δηλωθέντα κέρδη χρήσης ή ζημία χρήσης σε αυτό το έτος. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής με ζημία, ακόμη και μετά τη λήξη του οικείου οικονομικού έτους, η υπόψη ζημία συμψηφίζεται εντός της πενταετίας.

Επειδή, από τα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη / ζημιές) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, τις μεταφορές των ζημιών, των φορολογικών ετών 2014, 2015 και εν μέρει του 2016, και τον συμψηφισμό τους με τα επιχειρηματικά κέρδη, των φορολογικών ετών 2018 και 2019, όπως έχει ήδη συντελεστεί με τις εκκαθαρίσεις των δηλώσεων των αντίστοιχων ετών, προκύπτουν τα εξής:

Χρήσεις	Αποτέλεσμα χρήσης	Ζημιές προηγούμενων ετών	Συμψηφισθείσα ζημιά	Υπόλοιπο ζημιάς προς συμψηφισμό
2014	-29.066,52			29.066,52
2015	-11.668,50	29.066,52		40.735,02
2016	-30.275,11	40.735,02		71.010,13
2017	-28.048,95	71.010,13		99.059,18
2018	1.669,95	99.059,18	1.669,95	97.389,13
2019	41.347,43	97.389,13	41.347,43	56.041,70
2020	47.902,25	56.041,70		

Επειδή, τα κέρδη της χρήσης 2020 (φορολογικό έτος 2020) δύναται να συμψηφιστούν με τις ζημιές προηγούμενων ετών, οι οποίες είναι 56.041,70 €, βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4172/2013. Οι ζημιές αυτές προέρχονται από τις ζημιές του φορολογικού έτους 2017 και μέρος των ζημιών του φορολογικού έτους 2016.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης/2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου, με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άργους, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.