



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1495

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας

με διακριτικό τίτλο «.....» **ΑΦΜ** με έδρα στο επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ:

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 — 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 — 31.12.2015,

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με **31/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με

διακριτικό τίτλο «.....» 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' αριθμ./2021 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος** φορολογικού έτους 01.01.2015 — 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 50.644,94 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 25.322,47 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **75.967,41 Ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ./2021 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 — 31.12.2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 91.072,68 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58^A Κ.Φ.Δ. ύψους 45.536,34 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **136.609,02 Ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 01/12/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ,

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος Λόγος: Κατ' αρχάς, εσφαλμένως και παρανόμως δεν αναγνωρίζεται προς μεταφορά φορολογική ζημία ύψους 681.975,86 Ευρώ με την αιτιολογία ότι ο διεξαχθείς για το φορολογικό έτος 2014 έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη ύψους 726.266, 15 Ευρώ, καθ' όσον ισχυρίζεται ότι έχει ασκήσει νομίμως και εμπροθέσμως ενώπιον του αρμοδίου Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου τη με αρ. κατ./2021 Προσφυγή κατά της σιωπηρής απορρίψεως, λόγω παρελεύσεως ως απράκτου της προβλεπόμενης εκ του νόμου προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση αποφάσεως επ' αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), νομίμως παραταθείσης έως 29/10/2021, της υπ' αριθμ. πρωτ...../2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε., καθ' ο μέρος αυτή στρεφόταν κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2014 _31.12.2014, η οποία εκδόθηκε βάσει της από 29-12-2020 Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η δε ευδοκίμηση αυτής παρίσταται βεβαία.

2ος Λόγος: Με βάση τα κριθέντα με την υπ' αριθμ...../2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, κατά τον υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για

τον οποίο χρησιμοποιείται ως βάση το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου, που προκύπτει μετά από έλεγχο, και εκείνου, που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί, ως φόρος, ο οποίος προκύπτει με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, νοείται ο φόρος, που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώνεται σε αμφότερες τις περιπτώσεις, και όχι το καταβαλλόμενο ποσό. Σύμφωνα, δε, με τη διάταξη του 21παρ.1 εδ. α' του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «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». Στη βάση αυτή διαμορφώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα του έτους και προκύπτει ο αναλογών στο τυχόν προκύπτον κέρδος φόρος εισοδήματος. Αντιθέτως, η μεταφερομένη ζημία παρελθόντων ετών συνιστά διακριτό μηχανισμό, διά του συνυπολογισμού του οποίου προκύπτει όχι ο αναλογών, αλλά ο καταβλητέος φόρος, καθ' όσον τούτη συμψηφίζεται με το φορολογητέο αποτέλεσμα του οικείου φορολογικού έτους. Δεδομένων των προεκτεθέντων, εν προκειμένω, αφ' ης στιγμής οι καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές περιορίζονται μόλις στο ποσό των 1.856,51 Ευρώ (βλ. σελ. 32 της Εκθέσεως Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος), η διαφορά μεταξύ δηλώσεως και ελέγχου ως προς τον αναλογούντα φόρο στο φορολογικό αποτέλεσμα του εν λόγω φορολογικού έτους είναι αμελητέα και, σε κάθε περίπτωση, μικρότερη από με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται νόμιμο έδαφος καταλογισμού προστίμου κατ' άρθρο 58 Κ.Φ.Δ..

3ος Λόγος: Κατ' αρχάς, εσφαλμένως και παρανόμως αναγνωρίζεται πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς μεταφορά από την 31-12-2014 ύψους 96.456,45 Ευρώ αντί ποσού ύψους 162.049,04 Ευρώ με την αιτιολογία ότι ο διεξαχθείς για το φορολογικό έτος 2014 έλεγχος περιόρισε κατά τα ανωτέρω το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο, καθ' όσον ισχυρίζεται ότι έχει ασκήσει νομίμως και εμπροθέσμως ενώπιον του αρμοδίου Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου τη με αρ. κατ./2021 Προσφυγή κατά της σιωπηρής απορρίψεως, λόγω παρελεύσεως ως απράκτου της προβλεπομένης εκ του νόμου προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση αποφάσεως επ' αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), νομίμως παραταθείσης έως 29-10-2021, της υπ' αριθμ. πρωτ.:/2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε., καθ' ο μέρος αυτή στρεφόταν κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014 — 31.12.2014, η οποία εκδόθηκε βάσει της από 29-12-2020 Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η δε ευδοκίμηση αυτής παρίσταται βεβαία.

4ος Λόγος: Με βάση τα κριθέντα με την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, κατά τον υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τον οποίο χρησιμοποιείται ως βάση το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου, που προκύπτει μετά από έλεγχο, και εκείνου, που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί, ως φόρος, ο οποίος προκύπτει με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, νοείται ο φόρος, που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή

δηλώνεται σε αμφότερες τις περιπτώσεις, και όχι το καταβαλλόμενο ποσό. Τα προεκτεθέντα ισχύουν mutatis mutandis και για την περίπτωση του υπολογισμού προστίμου κατ' άρθρο 58^Α του Κ.Φ.Δ., ο οποίος ακολουθεί ακριβώς την ίδια λογική και τον ίδιο μηχανισμό.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«1. 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 τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 48 Α του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 1 του 4174/2013 (Κ.Φ.Δ), ορίζεται ότι:

«Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 περ. α' του 4174/2013 (Κ.Φ.Δ), ορίζεται ότι:

«Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών

δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 197 του Ν 2717/1999, ορίζεται ότι:

«1. Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα.».

Επειδή, η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση το νόμιμο τίτλο για τη ζημία αυτή, ο οποίος υπάρχει κατά το χρόνο της μεταφοράς (τον τίτλο, δηλαδή, που αφορά το έτος κατά το οποίο προέκυψε η ζημία). Τέτοιος 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 (ΣτΕ 3371/1998).

Επειδή σύμφωνα στο πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 όπως αυτό ορίζεται με τις ΠΟΛ1036/2017 και στην ΠΟΛ 1124/2015 προβλέπονται μεταξύ άλλων οι εξής ελεγκτικές επαληθεύσεις:

«Φορολογικές ζημίες

Να ελεγχθεί η ορθή μεταφορά των φορολογικά διαθέσιμων ζημιών. Για τις δυνάμενες να μεταφερθούν φορολογικές ζημίες ισχύουν τα ακόλουθα: 1. 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

....

Λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες Φ.Π.Α.

(β) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση συμψήφισε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., που είχε παραγραφεί, με Φ.Π.Α. εκρών. Σημειωτέον ότι οι φορολογικές διατάξεις προβλέπουν πενταετή παραγραφή...».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 58 του Ν 4174/2013** (Όπως στην παρ.1 του άρθρου 58 προστέθηκε η φράση «που προκύπτει προς καταβολή» μετά τη φράση «επί της διαφοράς» με την παρ.2 του άρθρου 35 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) και σύμφωνα με την παρ.30 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου ισχύει για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος) ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013**, ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ διαπιστώθηκαν οι εξής διαφορές:

Α)Ως προς το εισόδημα

-κατά την ελεγκτική επαλήθευση της ορθής μεταφοράς ζημιών διαπιστώθηκε ότι είχε μεταφερθεί ζημία από το προηγούμενο φορολογικό έτος 2014 ύψους 681.875,86 ευρώ ενώ από τον έλεγχο που είχε διενεργηθεί κατά το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίσθηκαν τελικώς κέρδη ύψους 726.266,15 ευρώ.

-από τον έλεγχο των δαπανών διαπιστώθηκαν μη εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους 52.112,90 ευρώ.

Β)Ως προς το ΦΠΑ

-κατά την ελεγκτική επαλήθευση της ορθής μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι είχε μεταφερθεί από το φορολογικό έτος 2014 το ποσό των 162.049,04 αντί του ποσού 96.456,45 ευρώ που είχε προσδιορισθεί από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο 2014

-Με την δήλωση με αριθμ...../2015 που υπέβαλε η ελεγχόμενη για τον μήνα Οκτώβριο του έτους 2015 έχει δηλωθεί πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου (401) το ποσό των 16.928,11, ενώ όπως διαπίστωσε ο έλεγχος τέτοιο υπόλοιπο δεν υφίσταται καθώς από την δήλωση του Σεπτεμβρίου με αριθμ...../2015 προκύπτει ποσό για καταβολή 16.928,11 ευρώ.

-Από τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και εισροών του φορολογικού έτους 2015 διαπιστώθηκαν διαφορές ποσού 8.689,17 ευρώ.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει:

Α) εσφαλμένα δεν αναγνωρίζεται:

α)προς μεταφορά η φορολογική ζημία ύψους 681.975,86 Ευρώ με την αιτιολογία ότι ο διεξαχθείς για το φορολογικό έτος 2014 έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη ύψους 726.266, 15 Ευρώ, καθ' όσον ισχυρίζεται ότι έχει ασκήσει νομίμως και εμπροθέσμως ενώπιον του αρμοδίου Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου τη με αρ. κατ./2021 Προσφυγή κατά της σιωπηρής απορρίψεως, λόγω παρελεύσεως ως απράκτου της προβλεπομένης εκ του νόμου προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση αποφάσεως επ' αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), νομίμως παραταθείσης έως 29/10/2021, της υπ' αριθμ. πρωτ......./2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε., καθ' ο μέρος αυτή στρεφόταν κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2014 _31.12.2014, η οποία εκδόθηκε βάσει της από 29-12-2020 Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η δε ευδοκίμηση αυτής παρίσταται βεβαία.

Β)το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς μεταφορά από την 31-12-2014 ύψους 96.456,45 Ευρώ αντί ποσού ύψους 162.049,04 Ευρώ με την αιτιολογία ότι ο διεξαχθείς για το φορολογικό έτος 2014 έλεγχος περιόρισε κατά τα ανωτέρω το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο, καθ' όσον ισχυρίζεται ότι έχει ασκήσει νομίμως και εμπροθέσμως ενώπιον του αρμοδίου Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου τη με αρ. κατ./2021 Προσφυγή κατά της σιωπηρής απορρίψεως, λόγω παρελεύσεως ως απράκτου της προβλεπομένης εκ του νόμου προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση αποφάσεως επ' αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν .4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), νομίμως παραταθείσης έως 29-10-2021, της υπ' αριθμ. πρωτ.:/2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε., καθ' ο μέρος αυτή στρεφόταν κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014 — 31.12.2014, η οποία εκδόθηκε βάσει της από 29-12-2020 Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η δε ευδοκίμηση αυτής παρίσταται βεβαία.

Β)εσφαλμένα υπολογίσθηκε ο πρόσθετος φόρος

Καθώς με βάση τα κριθέντα με την υπ' αριθμ...../2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, κατά τον υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τον οποίο χρησιμοποιείται ως βάση το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου, που προκύπτει μετά από

έλεγχο, και εκείνου, που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί, ως φόρος, ο οποίος προκύπτει με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, νοείται ο φόρος, που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώνεται σε αμφότερες τις περιπτώσεις, και όχι το καταβαλλόμενο ποσό. Σύμφωνα με το φορολογικό αποτέλεσμα του έτους προκύπτει ο αναλογών στο τυχόν προκύπτον κέρδος φόρος εισοδήματος. Αντιθέτως, η μεταφερομένη ζημία παρελθόντων ετών συνιστά διακριτό μηχανισμό, διά του συνυπολογισμού του οποίου προκύπτει όχι ο αναλογών, αλλά ο καταβλητέος φόρος, καθ' όσον τούτη συμψηφίζεται με το φορολογητέο αποτέλεσμα του οικείου φορολογικού έτους. Δεδομένων των προεκτεθέντων, εν προκειμένω, αφ' ης στιγμής οι καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές περιορίζονται μόλις στο ποσό των 1.856,51 Ευρώ (βλ. σελ. 32 της Εκθέσεως Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος), η διαφορά μεταξύ δηλώσεως και ελέγχου ως προς τον αναλογούντα φόρο στο φορολογικό αποτέλεσμα του εν λόγω φορολογικού έτους είναι αμελητέα και, σε κάθε περίπτωση, μικρότερη από με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται νόμιμο έδαφος καταλογισμού προστίμου κατ' άρθρο 58 Κ.Φ.Δ.. Ομοίως και στο ΦΠΑ για τον προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου λαμβάνεται υπόψη ο φόρος, που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώνεται σε αμφότερες τις περιπτώσεις, και όχι στην διαφορά που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο του προηγούμενου έτους και το τελικώς καταβαλλόμενο ποσό. Τα προεκτεθέντα ισχύουν *mutatis mutandis* και για την περίπτωση του υπολογισμού προστίμου κατ' άρθρο 58^Α του Κ.Φ.Δ., ο οποίος ακολουθεί ακριβώς την ίδια λογική και τον ίδιο μηχανισμό.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ως προς τις οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ που εκδόθηκαν και αφορούν τον προηγούμενο φορολογικό έτος 2014 δεδομένου ότι:

-δεν τροποποιήθηκαν κατά το ενδικοφανές στάδιο καθώς ως ανωτέρω αναφέρθηκε η Υπηρεσία μας απέρριψε σιωπηρώς τις προαναφερθείσες ενδικοφανείς προσφυγές,

-μέχρι την έκδοση της παρούσας Απόφασης, δεν υφίσταται τελεσίδικη δικαστική απόφαση που να ανατρέπει το πόρισμα του προγενέστερου ελέγχου,

παράγουν τα έννομα αποτελέσματά τους μέχρι ακύρωσής τους με τελεσίδικη δικαστική απόφαση και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας στηριζόμενοι στην πιθανή ευδοκίμηση των δικαστικών προσφυγών της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προέβη σε υποβολή σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 19 του ΚΦΔ, ως όφειλε, προκειμένου να διορθώσει αναλόγως τους κωδικούς της μεταφερόμενης ζημίας και του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου αντίστοιχα όπως αυτοί είχαν προσδιορισθεί από τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2014, και δεδομένου επίσης ότι διαπιστώθηκαν και περαιτέρω διαφορές εισοδήματος και ΦΠΑ, υφίσταται σε κάθε περίπτωση ανακρίβεια των υπό κρίση υποβληθέντων δηλώσεων, η οποία επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58 και 58^Α του ν.4174/2013, όπως ορθώς προσδιορίσθηκε και από τον έλεγχο.

Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που αναφέρονται στον εσφαλμένο υπολογισμό του πρόσθετου φόρου βασιζόμενοι στο ότι ο πρόσθετος φόρος πρέπει να υπολογισθεί λαμβάνοντας υπόψη την

διαφορά μεταξύ δηλώσεως και ελέγχου ως προς τον φόρο που αφορά μόνο την φορολογητέα ύλη του ελεγχόμενου φορολογικού έτους χωρίς να ληφθεί υπόψη η ανακρίβεια που διαπιστώθηκε από την εσφαλμένη μεταφορά της φορολογικής ζημίας και του πιστωτικού υπολοίπου του προηγούμενου έτους απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς στις διατάξεις των άρθρων 58 και 58^Α του ν.4174/2013 σαφώς ορίζεται ότι:

Άρθρο 58: «.....1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή».

Άρθρο 58^Α: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.», χωρίς να γίνεται στις ανωτέρω διατάξεις καμία αναφορά εξαίρεσης για ανακρίβεια που υφίσταται σε συγκεκριμένους κωδικούς δήλωσης, ως η ίδια επικαλείται.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην στις από 01/12/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ,
..... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **εταιρείας**
με διακριτικό τίτλο «.....» ΑΦΜ και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ:

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 — 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 — 31.12.2015,

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

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου εισοδήματος	50.644,94
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013	25.322,47
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	75.967,41

(-ως η υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 – 31.12.2015)

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	91.072,68
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	45.536,34
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	136.609,02

(- ως η υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.