



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3623

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604561

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. (Φ.Ε.Κ. 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 (ΦΕΚ 1440/ Τ. Β' /27.04.2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την από 20-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, α) της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στο, ΑΦΜ και β) του με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά:

α. της με αριθ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 3.924,99 ευρώ και καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 1.138,25 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 569,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.707,38 ευρώ

β. της με αριθ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 24.336,24 ευρώ και καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 7.057,51 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 3.528,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 10.586,27 ευρώ και

γ. της με αριθ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 63.136,51 ευρώ και καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 15.152,76 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 7.576,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 22.729,14 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ Πειραιά, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6,όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν. πράξεων 17/5/2022) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ./05-3-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, της Προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ Πειραιά, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την Α.1293/2019 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε (πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν

α) Λογιστικές διαφορές ως παρακάτω:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	2016	2017	2018	2019
ΔΑΠΑΝΕΣ >500	3.182,43	1.569,20	11.676,81	15.556,86
ΜΗ ΚΑΤΑΒΛ.ΕΙΣΦΟΡΕΣ	0	0,00	22.683,70	23.125,11
ΜΗ ΗΛΕΚΤΡ.ΠΛΗΡ.ΜΙΣΘΩΝ	0	64.095,66	58.777,11	57.496,23
ΣΥΝΟΛΑ	3.182,43	65.664,86	93.137,62	96.178,20

β) Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 28 περ.γ του ν.4172/2013, λόγω μη προσκόμισης των δεδομένων των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιούργησαν οι Φ.Η.Μ, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σελ.16 της σχετικής έκθεσης ελέγχου προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος, για τα εν λόγω φορολογικά έτη, εφαρμόζοντας τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 περ.δ της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Ο έλεγχος, προχώρησε στον έλεγχο με τις έμμεσες τεχνικές, εξετάζοντας τα δεδομένα της επιχείρησης σε συνδυασμό με πληροφορίες από την ίδια (τιμοκαταλόγους κλπ), από ομοειδείς τοπικές επιχειρήσεις και από το διαδίκτυο και εξήγρε τους συντελεστές μικτού κέρδους για κάθε πωλούμενο είδος της επιχείρησης, με βάση τις τιμές αγοράς και πώλησης, δεχόμενος τις πιο κάτω παραδοχές:

Παραδοχή 1

Λαμβάνοντας υπόψη τη χαμηλή συχνότητα πώλησης, την πώληση ως συνοδευτικών κλπ, ο έλεγχος δεν προέβη σε προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων από αγορές για ορεκτικά, σαλάτες κλπ.

Παραδοχή 2

Οι μονάδες Γύρος χοιρινός, κοτόπουλο και ντονέρ μοσχάρι θεωρείται ότι πωλούνται ως τυλιχτά και όχι ως μερίδες καθόσον είναι δύσκολη η ανεύρεση των πωλήσεων ως μερίδας.

Παραδοχή 3

Οι πωλούμενες μονάδες των ειδών καλαμάκι χοιρινό, καλαμάκι κοτόπουλο, λουκάνικο μοσχάρι θεωρείται ότι πωλούνται ως τυλιχτά, ενώ το είδος κοτόπουλο με το κιλό.

Τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, με αντικείμενο «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο, σουβλατζίδικο με παροχή σερβιρίσματος», προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα

διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους με αριθ. Α 1008/2020,Ε 2015 & 2016/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αφού ο έλεγχος αναγνώρισε ως φύρα για το γύρο χοιρινό, κοτόπουλου, ντονέρ ποσοστό 30% ,για το καλαμάκι χοιρινό, καλαμάκι κοτόπουλο σε πίτα ποσοστό 10% ως αδιάθετα προϊόντα, καθώς αγοράζονται και πωλούνται με το τεμάχιο και για προϊόντα κάβας απώλεια 5%,σύμφωνα με τον πιο κάτω πίνακα:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ			
	2016	2017	2018	2019
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	373.826,60	368.600,81	322.852,18	386.648,11
Κόστος πωλημένων	276.504,17	254.156,97	234.427,11	263.315,18
Μικτό κέρδος	97.322,43	114.443,84	88.425,07	123.332,93
ποσοστό % επί πώλησης	26,03%	31,05%	27,39%	31,90%
ποσοστό % επί αγοράς	35,20%	45,03%	37,72%	46,84%
Γενικά έξοδα	190.548,76	170.960,59	155.975,91	154.535,76
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.182,43	65.664,86	93.137,62	96.178,20
ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ		9.148,11	25.586,78	64.975,37

Με την από 20-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ Πειραιά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η έμμεση τεχνική που εφαρμόστηκε δεν είναι η προσήκουσα
Η φύρα των προϊόντων ανέρχεται σε ποσοστό 38% στα προϊόντα γύρου κεμπάπ και λουκάνικου, ενώ στα καλαμάκια στο 19% και στα προϊόντα κάβας στο 9%
2. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν είναι αληθής διότι οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές είχαν νομίμως ρυθμιστεί.
3. Ο έλεγχος στερείται ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, ως προς τη φύρα και την απόρριψη των δαπανών

..*.*.*.*.*.*.*.*.*.*.*.*.*.*

Επειδή, με το άρθρο 28 ν.4172/2013 ορίζεται, ότι:

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, με την Α.1008/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»

.....

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013».

Ειδικότερα:

.....

Επειδή, με την Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)».

Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

.....

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε ο έλεγχος με τη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019, παρουσιάζει συνεχόμενες ζημιές ποσού 177.297,69,149.524,83,151.244,88 και 54.522,87 ευρώ αντίστοιχα.

Τα ποσοστά φύρας που εφαρμόσε ο έλεγχος είναι στα πλαίσια αποφάσεων που έχει λάβει η

ΔΕΔ για παρόμοιες με την προσφεύγουσα επιχειρήσεις .

Επειδή στο ν. 4172/2013 , όπως ισχύει για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται:

στο άρθρο 22, ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Στο άρθρο 23, ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....
β)κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές»

Επειδή, για τον ισχυρισμό που προβάλλει η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή, ότι οι ασφαλιστικές εισφορές έχουν ρυθμιστεί, δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Ε ΠΕΙΡΑΙΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2016 από τον έλεγχο ως φορολογητέο αποτέλεσμα σύμφωνα με τις έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκε ζημία ποσού 90.043,90 ευρώ (από ζημία δήλωσης 177.297,69 ευρώ).

Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος προέκυψε ως εξής: ακαθάριστα έσοδα ελέγχου 373.826,60€, μείον, α) αγορές 276.504,16€, β) αμοιβές προσωπικού 105.313,18€, γ) παροχές τρίτων 44.440,03€, δ) διάφορα έξοδα 40.795,55€,ε) πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου 3.182,43€.

Στο φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκε ως καθαρό αποτέλεσμα κέρδη ποσού 9.148,11€,στο φορολογικό έτος 2018 ως καθαρό αποτέλεσμα κέρδη ποσού 25.586,78€ και στο φορολογικό έτος 2019 ως καθαρό αποτέλεσμα κέρδη ποσού 64.975,37€.

Για το φορολογικό έτος 2016 δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οριστική πράξη.

Περαιτέρω, η εκκαθάριση του φόρου από τον έλεγχο στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 έγινε χωρίς να συμψηφιστούν οι ζημίες του έτους 2016.

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

«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 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, μεταξύ άλλων, ότι :

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4172/2013:

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.

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.

Ζημία που προκύπτει σε βάρος φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

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.

Φορολογική μεταχείριση ζημίας σε περίπτωση εκκαθάρισης

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.

Επειδή, με τη Σ.Τ.Ε. 2100/2008, έχει κριθεί, ότι, «η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση το νόμιμο τίτλο για τη ζημία αυτή. Τέτοιος δε 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. Συγκεκριμένα, από τους τίτλους αυτούς ληπτέος κάθε φορά υπόψη είναι ο τελευταίος που υπάρχει κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων του έτους της μεταφοράς. Εξάλλου, η μεταφορά ζημίας γίνεται κατά νόμο μόνο προς συμψηφισμό με προκύψαντα κέρδη του έτους στο οποίο γίνεται η μεταφορά και όχι προς επαύξηση της ζημίας που τυχόν προέκυψε κατά το έτος αυτό (ΣτΕ 1956-8/2001 7μ., 3372/1998 7μ., 220, 3443/2001)».

Επειδή, με βάσει τα ανωτέρω τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας προσδιορίζονται ως ακολούθως:

	2016	2017	2018	2019
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	-90.043,90	9.148,11	25.586,78	64.975,37
ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΗ ΖΗΜΙΑ		90.043,90		
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ(ΖΗΜΙΑ)		-80.895,79		
ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΗ ΖΗΜΙΑ			80.895,79	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ(ΖΗΜΙΑ)			-55.309,01	
ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΗ ΖΗΜΙΑ				55.309,01
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ(ΚΕΡΔΗ)				9.666,36

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 20-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, α) της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «....., ΑΦΜ και β) του με ΑΦΜ, με την τροποποίηση των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά:

α. της με αριθ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

β. της με αριθ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και

γ. της με αριθ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου-καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.

Α.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Φόρος εισοδήματος

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1.707,38 €	0,00 €

Β.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Φόρος εισοδήματος

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
10.586,27 €	0,00 €

Γ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Φόρος εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (ΚΕΡΔΗ)	9.666,36
ΦΟΡΟΣ (24%)	2.319,93
ΠΛΕΟΝ :ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ.58 ΚΦΔ	1.159,96
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.479,89

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
22.729,14 €	3.479,89€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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 .