



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 11.03.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 534

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 αναριθμύθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1069/4-3-2014 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στον, οδός, αρ., κατά: **1)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η ζημιά χρήσης από 548.554,08 σε 119.283,19 €, ήτοι κατά 429.270,08 €

2) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 124.488,56 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 62.244,28 € ήτοι συνολικά 186.732,84 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με την αρ./.../...../2019 εντολή ελέγχου. Ως κριτήριο δε επιλογής ήταν ο έλεγχος ορθής μεταφοράς ζημιάς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες, υπ' αριθμ. 441 και 442 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα τυγχάνουν ακυρωτέες, καθόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατά παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου, οι οποίες απορρέουν από την αρχή του κράτους δικαίου βάσει των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χωρίς να αναμένει την οριστικοποίηση των αμφισβητούμενων από την Εταιρεία πορισμάτων του φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, καθώς η ορθότητα (ή μη) αυτών επηρεάζει αναπόδραστα τη βάση του εν θέματι ελέγχου, αφού ερείδεται εξ ολοκλήρου σε αυτά.

2. Οι προσβαλλόμενες, υπ' αριθμ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα τυγχάνουν ακυρωτέες, καθόσον ερείδονται επί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών αναγόμενων στο φορολογικό έτος 2016 αφού, η έκδοσή τους ερείδεται εξ' ολοκλήρου στην εκτίμηση και στα ευρήματα του Ελέγχου που διενεργήθηκε στην Εταιρεία για το φορολογικό έτος 2016, τη βασιμότητα των οποίων η Εταιρεία έχει με την υπ' αριθμ./2019 ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητήσει.

3. Παράβαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία: Ο Έλεγχος με ελάχιστες προσθήκες σε σχέση με το Σημείωμα Διαπιστώσεων του επιχειρεί να αντικρούσει την πλήρη και εμπεριστατωμένη Έκθεση Απόψεων της Εταιρείας. Ωστόσο, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται τόσο στο στάδιο του Σημειώματος όσο και στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου, καταλείπει ουσιώδη κενά και ανυπέρβλητες αμφιβολίες ως προς την ορθότητα της.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 (Μεταφορά ζημιών) του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2016 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.....

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.

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, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι:

Α) Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ./2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, με την οποία δήλωσε ζημιά χρήσης 119.283,19 € και μεταφερόμενη ζημιά ύψους 429.270,89, και συνολική ζημιά μετά τη φορολογική αναμόρφωση ύψους 548.554,08 €.

Η μεταφερόμενη, όμως ζημιά ύψους 429.270,89 € δεν αναγνωρίστηκε, καθότι ο προηγούμενος φορολογικός έλεγχος (αριθμός εντολής ελέγχου/...../...../2018 με ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014-2015-2016) προσδιόρισε τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2016 σε κέρδη ύψους 254.113,97 €.

Β) Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ./2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την οποία μετέφερε ζημιά προηγούμενων χρήσεων ύψους 548.554,08 € (429.270,89€ αφορά το 2016 και 119.283,19 € αφορά 2017).

Μέρος της ως άνω διαφοράς και συγκεκριμένα το ποσό που αντιστοιχεί στη ζημία του έτους 2016 (429.270,89 €) δεν αναγνωρίστηκε, καθώς ο προηγούμενος φορολογικός έλεγχος είχε προσδιορίσει τα αποτελέσματα της εν λόγω περιόδου σε κέρδη και συνεπώς τα αποτελέσματα της περιόδου 2017 προσδιορίστηκαν από τον παρόντα έλεγχο σε ζημία ύψους 119.283,19 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει στην Υπηρεσία μας την με αρ. πρωτ./2019 ενδικοφανή προσφυγή, για τα φορολογικά έτη 2014-2015-2016.

Επειδή, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ’ αρ./2020 Απόφασή της, με την οποία απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας στο σύνολό τους και επικύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες αφορούσαν τα φορολογικά έτη 2014 – 2015 -2016.

Επειδή, τα τελικά κέρδη του φορολογικού έτους 2016 βάσει της ως άνω Απόφασης της Υπηρεσίας, προσδιορίστηκαν στο ποσό των 254.113,97 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις “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”, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος

Επειδή, η Υπηρεσία μας με την ως άνω απόφαση, επικύρωσε την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 με οριστικά φορολογητέα κέρδη

ύψους 254.113,967 €, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν μετέφερε την δηλωθείσα ζημία του φορολογικού έτους 2016 ύψους 548.554,08 €, στο φορολογικό έτος 2017, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα σε ζημία ύψους 119.283,19

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν μετέφερε τη δηλωθείσα ζημία ύψους 548.554,08 € του φορολογικού έτους 2017, στο φορολογικό έτος 2018, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2018 σε κέρδη ύψους 448.020,25, μεταφέροντας μόνο τη ζημία του φορολογικού έτους 2017 ύψους 119.283,19 €.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./12.11.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΖΗΜΙΑ: - 119.283,19 €

2) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 186.732,84 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.