



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 18.06.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1152

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α. 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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 13.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στον ΔΗΜΟ, οδός, αρ., κατά: **1)** της υπ' αριθ./**2019**

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **3)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **4)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **5)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **6)** 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 13.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. / **2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η ζημιά χρήσης από 23.356.126,53 σε 16.820.682,32 €, ήτοι κατά 6.535.444,21 €

2) Με την υπ' αριθ. / **2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η ζημιά χρήσης από 19.500.484,79 σε 12.965.040,58 €, ήτοι κατά 6.535.444,21 €

3) Με την υπ' αριθ. / **2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η ζημιά χρήσης από 15.231.161,67 σε 8.695.717,46 €, ήτοι κατά 6.535.444,21 €

4) Με την υπ' αριθ. / **2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η ζημιά χρήσης από 11.677.513,43 σε 5.142.069,22 €, ήτοι κατά 6.535.444,21 €

5) Με την υπ' αριθ. / **2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 253.538,38 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 126.769,19 € ήτοι συνολικά 380.307,57 €.

6) 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 228.327,76 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 22.832,78 € ήτοι συνολικά 251.160,54 €.

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 αιτία ελέγχου ήταν ο έλεγχος της ορθής μεταφοράς ζημιάς προηγούμενης χρήσης δυνάμει δικαστικής απόφασης.

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, από 09.12.2019 και υπ' αριθ.,,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διαχειριστική περίοδο 2013 και για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017, και 2018 αντίστοιχα, τυγχάνουν ακυρωτέες, καθώς η μείωση των φορολογικών ζημιών εν πρώτοις στη διαχειριστική περίοδο 2013 κατά το ποσό των ευρώ 6.535.444,21 και, εν συνεχεία, η μεταφορά της επίπτωσης αυτής της μείωσης στα φορολογικά αποτελέσματα των επομένων φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018 έχουν ως γενεσιουργό αιτία την έκδοση της υπ' αριθ. / **2019** απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, η οποία είχε εκδοθεί αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 - 31.12.2011, δίχως ωστόσο να έχει εκδοθεί, ακολούθως, σε βάρος της εταιρείας μας από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012 - 31.12.2012, η οποία παρεμβάλλεται μεταξύ της διαχειριστικής περιόδου 2011 και της διαχειριστικής περιόδου 2013, με αποτέλεσμα να διακοπεί η συνέχεια και η αλληλουχία των χρήσεων,

που διέπει τη μεταφορά των φορολογικών ζημιών, και να ματαιωθεί η δυνατότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να τροποποιήσει τις φορολογικές δηλώσεις της εταιρείας μας, αναφορικά με το κονδύλι των μεταφερόμενων από προηγούμενες χρήσεις φορολογικών ζημιών, τόσο για τη διαχειριστική περίοδο 2013 όσο και για τα επόμενα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, δεδομένου ότι όσον αφορά το ζήτημα της μεταφοράς των φορολογικών ζημιών, διαδοχικά, σε επόμενες χρήσεις τα αποτελέσματα κάθε επόμενης χρήσης επηρεάζονται από τα αποτελέσματα της αμέσως προηγούμενης αυτής χρήσης στο πλαίσιο μίας μη δυναμένης να διασπαστεί συνέχειας.

2. (επικουρικός): Σε κάθε περίπτωση, επειδή οι προσβαλλόμενες, από 09.12.2019 και υπ' αριθ.,,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διαχειριστική περίοδο 2013 και για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017, και 2018 αντίστοιχα, έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα τόσο μεταξύ τους (σχέση επόμενου προς προηγούμενο) όσο και σε σχέση με τα φορολογικά αποτελέσματα της χρήσης 01.01.2012 - 31.12.2012 και της χρήσης 01.01.2011 - 31.12.2011, όπως τα τελευταία, αναφορικά με τη χρήση 2011, προσδιορίστηκαν με την υπ' αριθ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, λόγω της μείωσης των μεταφερομένων φορολογικών ζημιών από τη χρήση 2011 στις χρήσεις 2012-2018 κατά το ποσό των ευρώ 6.535.444,21, που αντιστοιχεί σε λογιστική διαφορά χρήσης 2011 συνδεδεμένη με ενδοομιλική συναλλαγή, αναιρούμενης της υπ' αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, η οποία ήδη προσβλήθηκε από την εταιρεία μας με αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, θα αποκατασταθεί η φορολογική ζημία της εταιρείας μας στο δηλωθέν από αυτήν για τη χρήση 2011 ποσό και θα εκλείψει το νόμιμο έρεισμα των προσβαλλομένων ως άνω οριστικών πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2011, για τα είδη φορολογίας: Εισόδημα, ΦΠΑ, Λοιποί Φόροι, Τέλη-Εισφορές, Έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Για τη φορολογία Εισοδήματος εκδόθηκε η υπ' αριθ./2017 Οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχ. περιόδου 01.01.2011/31.12.2011), με την οποία προσδιορίστηκε η ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο στο ποσό του 1.326.048,83 €, αντί της δηλωθείσας από την προσφεύγουσα ζημίας ύψους 12.031.330,66 €.

Κατά της ως άνω πράξης η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ./18.01.2018 ενδικοφανή προσφυγή, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με την οποία ζητούσε τη διαγραφή της εν λόγω Οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών απέρριψε σιωπηρώς την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας και κοινοποίησε την απόρριψη με το αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του τριμελούς Διοικητικού Εφετείου την από 15.06.2018 και με αύξοντα αριθ. Καταχώρησης Δικαστική Προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της ως άνω τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης, κατά της υπ' αριθ./18.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της.

Επί της ως άνω Δικαστικής Προσφυγής το Διοικητικό Εφετείο, εξέδωσε την υπ' αριθ./2019, απόφασή του, σύμφωνα με την οποία από το σύνολο των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο του ΚΕΜΕΕΠ συνολικού ύψους 10.705.281,83 οικ. έτους 2012 (διαχ. περίοδος 01.01.2011 - 31.12.2011), έκρινε ως αποδεκτές μόνο αυτές που αφορούν στις ενδοομιλικές συναλλαγές ύψους 6.535.444,21€, ενώ απέρριψε τις υπόλοιπες ύψους 4.169.837,62€, με αποτέλεσμα να προσδιορίσει το ύψος της ζημίας της εν λόγω περιόδου στο ποσό των 5.495.886,45 € (ήτοι 12.031.330,66 € η δηλωθείσα ζημία - 6.535.444,21 € η λογιστική διαφορά στην τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών) αντί του ποσού του 1.326.048,83 € που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2011.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 3 (Εισόδημα και εξεύρεση του) του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

“3. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς”.

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.....

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.

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.

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 το αριθ. πρωτ: ΔΕΑΦ Β 1054541 ΕΞ 2017, μεταξύ άλλων, ορίζονται και τα εξής:

“1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.3 του άρθρου 4](#) του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τον ν.4172/2013, ήτοι για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 1.1.2014 και εφαρμόζονταν ανάλογα με βάση την [παρ.11 του άρθρου 105](#) του ίδιου νόμου και για τα νομικά πρόσωπα της [παρ.1 του άρθρου 101](#) (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.), ειδικά το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της [παρ.1 του άρθρου 61](#) του ν.2238/1994, οι οποίες εφαρμόζονταν ανάλογα, σύμφωνα με την [παρ.3 του άρθρου 107](#) του ίδιου νόμου και για τα νομικά πρόσωπα του [άρθρου 101](#), ορίζεται ότι παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την [παράγραφο 3 του άρθρου 4](#).

3. Όπως είχε διευκρινισθεί με την [ΠΟΛ.1052/15.3.2007](#) εγκύκλιό μας, οι επιχειρήσεις διατηρούν πλέον το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. στα επόμενα έτη, εφόσον η ζημία έχει δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε, χωρίς να απαιτείται η δήλωση της ζημίας αυτής και με τις δηλώσεις των επόμενων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα.

4. Εξάλλου, με την [ΠΟΛ.1088/24.6.2016](#) εγκύκλιο με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 27](#) του ν.4172/2013 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της [παρ.3 του άρθρου 19](#) του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36. Παραγραφή

“2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου”.

Επειδή, στην με α/α/2012 τροποποιητική δήλωση Οικ. έτους 2012 (διαχειριστική χρήση 2011) που υπέβαλε η προσφεύγουσα δηλώνεται **Αναγνωρισμένη Ζημία οικ. έτους 2012 ποσό 12.031.330,66 €**. Το ποσό αυτό της ζημιάς μεταφέρεται στην αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της επόμενης διαχειριστικής χρήσης 2012 (οικ. έτος 2013).

Σύμφωνα με την αριθ./2019 Απόφαση του Δ.Ε.Α. η ζημιά της διαχειριστικής περιόδου 2011, **αναμορφώνεται στο ποσό των 5.495.886,45 €**, ήτοι:

Διαχειριστική περίοδος	2011	2011	2011
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΙΚΑΣΤ. ΑΠΟΦ
Ζημία βάσει Ισολογισμού	-11.167.038,73	-11.167.038,73	-11.167.038,73
Πλέον: λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	9.785.789,00	9.785.789,00	9.785.789,00
Πλέον: λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	0,00	10.705.281,83	10.705.281,83
Μείον: Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις	-4.708.408,18	-4.708.408,18	-4.708.408,18
Μερικό Άθροισμα Κερδών/ (-ζημιών)	-6.089.657,91	4.615.623,92	4.615.623,92
Μείον: λογιστικές διαφορές βάσει Δικαστικών Αποφάσεων	0,00	0,00	-4.169.837,62
Σύνολο Κερδών/ (-ζημιών) Χρήσης	-6.089.657,91	4.615.623,92	445.786,30
Μείον: Μεταφερόμενη ζημία χρήσης 2009	0,00	0,00	0,00
Μείον: Μεταφερόμενη ζημία χρήσης 2010	-5.941.672,75	-5.941.672,75	-5.941.672,75
ΚΕΡΔΗ / (- ΖΗΜΙΕΣ) ΧΡΗΣΗΣ	-12.031.330,66	-1.326.048,83	-5.495.886,45

Επειδή, στην από 09.12.2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 17-18) αναφέρεται, ότι, δεν επηρεάστηκαν τα δηλωθέντα από την προσφεύγουσα ποσά ζημιών της χρήσης 2012. “ Ήτοι το ποσό της ζημιάς βάσει της υποβληθείσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, χρήσης 2012 ποσού 10.537.458,77 € μεταφέρθηκε από τον φορολογικό έλεγχο και στη μη παραγραφόμενη χρήση 2013, μαζί με το ποσό της προκύψασας ζημιάς βάσει της υπ αρ. απόφασης του ΔΕΑ ήτοι ποσό 5.495.886,45 €. Αποτέλεσμα ήταν στη διαχειριστική χρήση 2013 να προσδιοριστεί ποσό ζημιάς ύψους 16.033.345,22 € (5.495.886,45 + 10.537.458,77). Με βάση αυτά τα δεδομένα διενεργήθηκε και η εκκαθάριση στις επόμενες χρήσεις 2014 – 2018”.

Επειδή, η ζημία χρήσης 2010 ύψους 5.941.672,75 € καλύφθηκε ορθά και εντός της επόμενης πενταετίας, ήτοι, έως το φορολογικό έτος 2015 και συγκεκριμένα από τα κέρδη των ετών 2011, 2014 και 2015. Παρομοίως η ζημία του έτους 2012 ύψους 10.537.458,77 € καλύφθηκε ορθά και εντός της επόμενης πενταετίας, ήτοι, έως το φορολογικό έτος 2017 και συγκεκριμένα από τα κέρδη των ετών 2015, 2016 και 2017, και η ζημία του έτους 2013 ύψους 787.337,10 € καλύφθηκε ορθώς και πριν το τέλος της πενταετίας και συγκεκριμένα από τα κέρδη του έτους 2017.

Κατόπιν των ανωτέρω, και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 4 Ν. 2238/1994 και άρθρο 27 Ν. 4172/2013) η μεταφορά των ζημιών στα επόμενα έτη πραγματοποιήθηκε ουχί πέραν της πενταετίας.

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”.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, και δεδομένου ότι η εν λόγω υπ' αριθ./2019, δικαστική απόφαση, αφορώσα τη διαχειριστική χρήση 2011, εκδόθηκε την **26.06.2019**, με συνέπεια τα παραγόμενα και δεσμευτικά αποτελέσματα αυτής, να επηρεάζουν, όλα τα μεταγενέστερα μη παραγραφόμενα φορολογικά έτη, και δεδομένου ότι η προσαρμογή με βάσει την απόφαση του ΔΕΑ χρήσης 2011 επηρέασε τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2013 και τις επόμενες (αφήνοντας ανεπηρέαστη την παραγραφόμενη διαχειριστική χρήση 2012), ορθώς ο φορολογικός έλεγχος αναμόρφωσε τη ζημία των ως άνω διαχειριστικών χρήσεων και φορολογικών ετών, ως αναλυτικά με σαφήνεια, τεκμηριωμένα και πέραν πάσης αμφιβολίας περιγράφονται στην από 09.12.2019 Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ως προς τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμες

Επειδή, η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή της προσφυγή, αναφέρει, ότι, κατά της υπ' αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (ΔΕΑ), άσκησε την από 29.10.2019 υπ' αριθμ.αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Προς επίρρωση δε, των θέσεων της στην εν λόγω αναίρεση προβάλλει δύο (2) λόγους, οι οποίοι επικεντρώνονται κυρίως στη μη ορθότητα της απόφασης του ΔΕΑ, όσον αφορά τις προκύψασες διαφορές στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Επίσης η προσφεύγουσα αναφέρει ότι αναιρούμενης της υπ' αριθμ./2019 απόφασης του ΔΕΑ, “δεν θα υφίσταται πλέον ως αντικείμενο αμφισβήτησης, η λογιστική διαφορά από τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 6.535.444,21 € αναφορικά με τη χρήση 2011 και κατά τούτου θα αποκατασταθούν οι φορολογικές ζημιές που είχαν δηλωθεί τη χρήση 2011”, οπότε και θα πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση της χρήσης αυτής με αποτέλεσμα να ανατραπούν τα ζητήματα μεταφοράς διαδοχικά σε επόμενες χρήσεις των φορολογικών ζημιών της χρήσης 2011.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, “η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης”.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999) Κ.Δ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 198. Υποχρέωση συμμόρφωσης

“1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής.

2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση”.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 3068/2002 (ΦΕΚ 274/Α/14-11-2002), ορίζουν, ότι:

“**Άρθρο 1-**Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.

Άρθρο 5 - 1. Η μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο Κεφάλαιο Α' του νόμου αυτού ή η προτροπή σε μη εκπλήρωση συνιστά ιδιαίτερο πειθαρχικό παράπτωμα για κάθε αρμόδιο υπάλληλο”.

Επειδή, το ΕΔΔΑ έχει κρίνει (υπόθεση Hornsby κατά Ελλάδας) ότι: “.... Η αποτελεσματική προστασία ενός μέρους ειδικά σε διοικητικές δίκες και η αποκατάσταση της νομιμότητας προϋποθέτουν την υποχρέωση των διοικητικών αρχών να συμμορφωθούν με τις δικαστικές αποφάσεις....”.

Επειδή, εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι, η υποχρέωση συμμόρφωσης της διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί Συνταγματική επιταγή και η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, ορθά, νόμιμα και εντός της ταχθείσης προθεσμίας που ο Νόμος ορίζει, εφάρμοσε την υπ’ αρ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου και μόνο ως προς το θέμα της μεταφερόμενης ζημιάς.

Επειδή, η προσφεύγουσα όλως αναιτιολογήτως προβάλλει τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./13.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης 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, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), 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: - 16.820.682,32 €

2) της υπ’ αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, 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: - 12.965.040,58 €

3) της υπ’ αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, 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: - 8.695.717,46 €

4) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, 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: - 5.142.069,22 €

5) 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:
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 380.307,57 €

6) 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: 251.160,54 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.