



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 25/10/2013

Αριθμός απόφασης: 31

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της απόφασης ΠΟΛ 1209/06.09.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.
2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ 1211/12-9-2013 του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).
4. Την από 27-9-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου 1 ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «Ι
- [redacted] ΑΦΜ [redacted] κατοίκου Καρδίτσας,
κατά του υπ' αρ. [redacted] /27-8-2013 προσωρινού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 (διαχ. Περίοδος 01/07/2010-30/06/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Το από [redacted] /27-08-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση προσωρινού ελέγχου από 27-08-2013.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 24-10-2013 εισήγηση των υπαλλήλου [redacted]

επί της από 27-09-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «

» 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 υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί το υπ' αριθ. 1 /27-08-2013 Φύλλο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, με το οποίο επεβλήθη 310.916,43 φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού ευρώ 215.914,19, πλέον ευρώ 95.002,24 (πρόσθετος φόρος ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), ή να τροποποιηθεί ώστε να διαγραφούν πλήρως οι πρόσθετοι φόροι.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. θ' του Ν. 2238/1994, ως ίσχυσε για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 του Ν. 3091/2002, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των ακόλουθων εξόδων:

«θ) Των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν γίνει με οριστικές εγγραφές. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά και κάθε άλλο θέμα για την έκπτωση των δαπανών αυτών».

Προς ερμηνεία της διάταξης αυτής εκδόθηκε η απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1133/11.12.2003 στην οποία ορίζονται τα εξής: α) Η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ο οφειλέτης να είναι πράγματι αφερέγγυος. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια. β) Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της, ολικά ή μερικά, λόγω αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα: αα) Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής. ββ) Τελειώδης απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση. γγ) Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους. δδ) Αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη (υπάλληλος του πλειστηριασμού), από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα. 2. Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου αφερεγγυότητα του οφειλέτη. Επίσης, η κήρυξη του οφειλέτη σε κα-

τάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) να ικανοποιήσουν τους οφειλότες τους. 3. Η απόσβεση γίνεται με οριστική εγγραφή. Ως οριστική εγγραφή νοείται η οριστική διαγραφή της απαίτησης, ως μη εισπραξιμής, και η μεταφορά του ποσού της ζημίας στο λογαριασμό 86.02 «Έκτακτα κέρδη ή ζημιές». 4. Η απόσβεση γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη και όχι συνολικά για όλους τους οφειλότες της επιχείρησης. 5. Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Το ίδιο ισχύει ανάλογα και στη περίπτωση πτωχευτικού συμβιβασμού».

Η ανωτέρω απόφαση 1111373/13303/Β0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ, εξακολουθεί να ισχύει, με την υπ' αριθμ. 1003821/14-1-2005 ΠΟΛ 1005 απόφαση Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της διατάξεως της παραγράφου 15 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, και αναφέρεται στις δαπάνες εκείνες, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπέττουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, πέραν αυτών που αναφέρονται στο άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 και είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους. Με βάση την απόφαση αυτή θα πρέπει να προκύπτουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις και δικαιολογητικά για την αναγνώριση των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων: α) Η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια. β) Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα: αα) Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτδας εταιρείας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής. ββ) Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση. γγ) Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους. γ) Η απόσβεση να γίνεται με οριστική εγγραφή. δ) Η απόσβεση να γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη χωριστά. Η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης, στις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) να ικανοποιήσουν τους οφειλότες τους. Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά

τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προσκομίζεται αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. θ' του Ν. 2238/1994, ως ίσχυσε για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005 και μεταγενέστερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 3 του Ν. 3296/2004, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των ακόλουθων εξόδων:

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικο μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτηση της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Προς ερμηνεία της διάταξης αυτής εκδόθηκε η απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΑΥΟ 1012212/10171/Β0012/7-2-2005 ΠΟΛ. 1016, σύμφωνα με την οποία ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι. Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή αυτού και στη συνέχεια, το ποσό της απαίτησής του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μεταφέρει το ποσό που εισέπραξε στα αποτελέσματα χρήσεως.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, εκτός αν το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης (πτώχευση του πελάτου και δεν υφίσταται πτωχευτική περιουσία για την ικανοποίηση της απαίτησης). Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω αφορούν στην απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, που έχουν προέλθει από πελάτες μόνο, καθόσον ο υπολογισμός των αποσβέσεων υπολογίζεται επί της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως. Αν υπάρχει ζημία από άλλη αιτία, αυτή θα εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συνιστά απώλεια κεφαλαίου.

Επειδή, από την προσβαλλομένη απόφαση προκύπτουν τα εξής:

1. Η απαίτηση της εταιρείας «» σε βάρος της επιχείρησης «» υφίσταται από το έτος 2003, κατέστη δε τελεσίδικη και πλέον αμετάκλητη σύμφωνα με το υπ' αριθμ. »/13-10-2003 πιστοποιητικό τελεσιδικίας του

Γραμματέα του Πρωτοδικείου Αθηνών.

2. Η οφειλέτρια εταιρεία «[]» πτώχευσε δυνάμει της υπ' αριθμ. []/2005 αποφάσεως του Πολυμερούς Πρωτοδικείου Αθηνών.
3. Η οφειλέτρια εταιρεία «Ι[]» έχει στην κατοχή της δύο ακίνητα βεβαρημένα με υποθήκες, μεταξύ των οποίων και υποθήκη υπέρ της «Ι[]», ύψους 600.000 ευρώ με ημερομηνία 27-10-2003.
4. Σύμφωνα με το από 8-5-2013 υπόμνημα του συνδίκου πτώχευσης κ. [], η εκποίηση του βιομηχανοστασίου μετά των πάσης φύσεως κτιριακών εγκαταστάσεων δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμη, είναι δε βεβαρημένο με τα ακόλουθα εμπράγματα βάρη κατά σειρά εγγραφής: α) Υποθήκη υπέρ «Α.Ε.» ύψους 2.054.292 εγγραφείσα την 15-7-1998. β) Υποθήκη υπέρ [] ύψους 654.438,70 ευρώ, εγγραφείσα την 23-3-2000. γ) Υποθήκη υπέρ [] ύψους 3.600.880,94 ευρώ, εγγραφείσα την 9-3-2001. δ) Υποθήκη υπέρ «Ι[]», ύψους 600.000 ευρώ, εγγραφείσα την 27-10-2003. ε) Επίσης έχουν αναγγελθεί για ποσό 1.000.000 ευρώ οι 83 εργαζόμενη της πτωχευμένης εταιρείας, για ποσό 3.000.000 ευρώ περίπου, το Δημόσιο, το ΙΚΑ και η Αγροτική Τράπεζα. Καταλήγοντας αναφέρει ότι οι ανωτέρω διευκρινιστικές πληροφορίες προς την εταιρεία «Ι[]», δεν αποτελούν οριστικοποίηση αξιώσεων ή δικαιωμάτων οιοδήποτε εμπλεκομένου στην εν λόγω υπόθεση, διατηρεί δε η επιχείρηση «Ι[]», κάθε νόμιμη αξίωση με περιορισμένες όμως αναλογικά πιθανότητες να ανακτήσει έστω και ένα μέρος της απαίτησης κατά της οφειλέτριας εταιρείας από την πτωχευτική διαδικασία.
5. Από τον δημοσιευμένο ισολογισμό της εταιρείας «Ι[]» χρήσεως 2002, προκύπτει η ύπαρξη των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων (ΦΕΚ 2451/23-3-2001 τ. ΑΕ & ΕΠΕ).
6. Επομένως, από τα ανωτέρω έγγραφα προκύπτει ότι εκκρεμεί ακόμη η εκποίηση της πτωχευτικής περιουσίας της οφειλέτριας πτωχής εταιρείας, με αποτέλεσμα να μην έχει τελεσιδικήσει ο πίνακας κατάταξης των οφειλετών και συνεπώς δεν έχει πάψει οριστικά η αξίωση της προσφεύγουσας εταιρείας επί των ακινήτων της οφειλέτριας εταιρείας.

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά προκύπτουν τα εξής:

1. Η προσφεύγουσα επιχείρηση «[]» προέβη σε διαγραφή επισφαλούς απαίτησης κατά της οφειλέτριας εταιρείας «Ι[]» η οποία ανάγεται στο έτος 2003.
2. Η οφειλέτρια εταιρεία ΑΒΕΕ» έχει πτωχευτική περιουσία η οποία δεν έχει εκποιηθεί ακόμη και όπως αναφέρει στο έγγραφό του ο σύνδικος πτώχευσης δεν έχει πάψει οριστικά η αξίωση της προσφεύγουσας εταιρείας επί των ακινήτων της οφειλέτριας εταιρείας. Οι σχετικές

διατάξεις του Υπ. Οικονομικών ορίζουν ότι διαγραφή μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο μετά την τελεσιδικία του πίνακα κατάταξης των οφειλετών, εφόσον βέβαια δεν απομεινεί περιουσία για την εξυπηρέτηση του χρέους.

3. Οι αποφάσεις του ΣτΕ που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία, αφορούν προγενέστερες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, όπου η φερεγγυότητα του οφειλέτη κρίνεται με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία για κάθε περίπτωση ξεχωριστά. Με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1133/2003 Υπ. Οικονομικών βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία εισπράξεως της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου αφερεγγυότητα του οφειλέτη. Επίσης, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) να ικανοποιήσουν τους οφειλέτες τους. Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη εισπράξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Το ίδιο ισχύει ανάλογα και στη περίπτωση πτωχευτικού συμβιβασμού.
4. Η αιτιολογία της φορολογικής αρχής, είναι απολύτως αιτιολογημένη, εμπεριστατωμένη και επαρκής, περιλαμβάνοντας αναλυτικά τόσο τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν την ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2011. Στην προσφεύγουσα εταιρεία κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου καθώς και αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου, ως ορίζεται στο άρθρο 69 του Ν. 2238/1994.
5. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου καταλογισμού πρόσθετων φόρων κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 8 του Ν. 2523/1997, με το αιτιολογικό ότι προέβη στην απόσβεση της επισφαλούς απαίτησης ακολουθώντας τις σαφείς διευκρινίσεις της ΠΟΛ. 1016/2005 του Υπ. Οικονομικών, δεν ευσταθεί επειδή η επίκληση των διατάξεων που ορίζουν ότι: «Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι. Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή αυτού και στη συνέχεια, το ποσό της απαίτησής του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μεταφέρει το ποσό που εισέπραξε στα αποτελέσματα χρήσεως».

αναφέρονται στον τρόπο της διαγραφής επισφαλών πελατών από τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν ήδη σχηματισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και σε καμιά περίπτωση δεν αφορούν πελάτες που διαγράφονται πέραν των νομίμων επί των οποίων έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα.

Βάσει των προεκτεθέντων, ορθά και νόμιμα, τηρηθείσης της νομίμου διαδικασίας, ο Προϊστάμενος του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης προέβη στην έκδοση του υπ' αριθμ. .../27-8-2013 προσωρινού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2011 (διαχ. Περίοδου 01/07/2010-30/06/2011)

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής κατά του υπ' αριθμ. .../27-08-2013 προσωρινού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2011 (Διαχείριση 01/07/2010-30/06/2011) του Προϊσταμένου ΔΕΚ Θεσσαλονίκης.

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

	ΣΥΝΟΛΟ
Διαφορά φόρου	215.914,20
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	101.479,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	317,393,87

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή και την καταβολή του 1/5 του παραπάνω ποσού και με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο αποδοχής. Το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 74 ν. 2238/94, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/13). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοσή της, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Δ.Δ. (ν.2717/1999 όπως ισχύει) , με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης.

μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ



ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ