



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/12/2018

Αριθμός απόφασης: 5180

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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.

4. Την από 31/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, εδρεύουσας στο Μαρούσι Αττικής, επί της οδού κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της από με αρ. πρωτ./04-04-2018 αίτησης επιφύλαξης για το φορολογικό έτος 2017 (01/10/2016 - 30/09/2017) και της υπ' αριθμ./30-03-2018 Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους από 2017 που υποβλήθηκε στις 30/03/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018/27-12-2018 υπόμνημα της προσφεύγουσας.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018 ΕΜΠ/31-12-2018 υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η επανεξέταση.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών της με αρ. πρωτ./04-04-2018 αίτησης επιφύλαξης της, περί τροποποίησης της φορολογικής δήλωσης της, με την έκπτωση των δαπανών που προκύπτουν από διαγραφές εμπορικών απαιτήσεων και αποτελούν μέρος των δηλωθέντων λογιστικών διαφορών της φορολογικής της αναμόρφωσης, συνολικής αξίας 783.364,39 €, για το φορολογικό έτος 2017 (01/10/2016 - 30/09/2017), απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας για έκπτωση των συγκεκριμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να αναγνωριστεί ότι η ζημία που προέκυψε από τη μείωση οφειλής πελάτη έπειτα από συμβιβασμό ή αναγνώριση οφειλής πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, της προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πληρούνται αθροιστικά οι προϋποθέσεις έκπτωσης επιχειρηματικής δαπάνης του άρθρου 22 του Ν.4172/13.
- Σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1113/2015 η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.
- Η ΠΟΛ 1094/16 έκρινε ότι η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή απαιτήσεων των επιχειρήσεων, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται αθροιστικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.
- Το άρθρο 23 του ΚΦΕ αναφέρεται στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες που κατονομάζει περιοριστικά (ΠΟΛ1113/15) και αναγράφει μεταξύ άλλων ότι δεν εκπίπτουν οι προβλέψεις εκτός των περιπτώσεων του άρθ. 26 του ΚΦΕ.
- Η μη έκπτωση της δαπάνης που προκύπτει από διαγραφή απαίτησης της οδηγεί σε διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος, καθώς ταυτόχρονα με τη διαγραφή ο ωφελούμενος αντισυμβαλλόμενος οφείλει να απαλείψει την αντίστοιχη υποχρέωση που απορρέει και να φορολογηθεί το εισόδημα που προκύπτει από την μείωση των δαπανών.
- Η ζημία που προκύπτει από τον διενεργούμενο συμβιβασμό, είναι φορολογικά εκπιπόμενη στο σύνολό της και πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της
- Η ζημία που προκύπτει από την μείωση της οφειλής, στο πλαίσιο συμφωνητικού αναγνώρισης οφειλής, είναι φορολογικά εκπιπόμενη και πρέπει να αναγνωρίζεται πλήρως προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της με τις διατάξεις του άρθ. 22 ΚΦΕ.
- Η εταιρεία υφίσταται μία πραγματική και οριστική ζημία που πρέπει να εκπεστεί και το γεγονός αυτό προκύπτει από τα σχετικά αποδεικτικά (συμφωνητικά, παραστατικά κλπ) και τις

εγγραφές στα βιβλία.

Η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα στις 21/12/2018 το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ 2018 ΕΜΠ/21-12-2018 έγγραφο με θέμα την αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων, προκειμένου η προσφεύγουσα να προσκομίσει επιπλέον δικαιολογητικά καθώς και τις σχετικές εγγραφές από τα βιβλία της, αποδεικνύοντας με κάθε πρόσφορο μέσον ότι ισχύουν οι προϋποθέσεις διαγραφής απαίτησης της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013.

Σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου η προσφεύγουσα απέστειλε :

τα α) με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2018/27-12-2018 και β) με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2018 ΕΜΠ/31-12-2018 υπομνήματα της προσκομίζοντας

Ι) σχετικά με τη διαγραφή της απαίτησης από την ύψους 701.220,37 € τα εξής :

-Εγγραφή Εσόδου αναφέροντας ότι έχει πραγματοποιηθεί στα βιβλία της εταιρείαςμε ΑΦΜ:, εταιρείας που κατείχε τον κλάδο υγείας πριν την μεταβίβαση του το 2016 στην προσφεύγουσα με ΑΦΜ:, η οποία πλέον είναι διάδοχος του συνόλου των δραστηριοτήτων του.

-Καρτέλα Πελάτη, όπου αποτυπώνεται το υπόλοιπο των 701.220,37 € το οποίο διαμορφώνεται από το τιμολόγιο Τ.Π. Α 96102 εκδόσεως 25.09.2008 αξίας 943.423,67 € μειούμενο από το ΠΤ Α 7437 αξίας 4.365,40 € καθώς και από πληρωμές συνολικής αξίας 237.837,90 €.

-Εγγραφή εισαγωγής της απαίτησης στα βιβλία της

-Εγγραφή διαγραφής της απαίτησης από τα βιβλία της

-Το Ιδιωτικό Συμφωνητικό Εξωδικαστικής Επίλυσης Διαφοράς και Τερματισμού της Δικαστικής Διαμάχης, όπου επιτυγχάνεται ο τελικός συμβιβασμός και κατάργηση των εκατέρωθεν ασκηθειών προσφυγών με αποτέλεσμα την οριστική διευθέτηση των διαφορών.

-Το συμφωνητικό μεταβίβασης κλάδου καθώς και τη δήλωση χαρτοσήμου που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ .

-Αγωγές της καθώς και της με ΑΦΜ:

-Καρτέλα Πελάτη, αναφέροντας ότι η ήγειρε αξιώσεις κατά τηςπερί μη τήρησης συμβατικών υποχρεώσεων της κατά την ανάληψη κοινού έργου καθώς και περί μη παροχής υποστήριξης και συντήρησης λογισμικού του οποίου η προσφεύγουσα κατείχε τα δικαιώματα διάθεσης στην Ελλάδα. Για τις αξιώσεις αυτές η δεν είχε εκδώσει τιμολόγιο, ως εκ τούτου δεν υπήρχε λογιστικό έγγραφο προς καταχώριση στα βιβλία της προσφεύγουσας.

-Δήλωση Χαρτοσήμου καθώς και την πληρωμή του από τηνκαι από την, καθώς είχε συμφωνηθεί το χαρτόσημο να πληρωθεί εξ ημισείας.

ii) σχετικά με τη διαγραφή της απαίτησης από την ύψους 52.144,02 € τα εξής :

-Εγγραφές εσόδων, αναφέροντας ότι αρκετές από τις εν λόγω απαιτήσεις προέρχονται από την εταιρεία Ιατρικές λύσεις και Μηχανήματα Διαγνωστικής Α.Ε με ΑΦΜη οποία μαζί με την με ΑΦΜαπορροφήθηκαν από την με ΑΦΜ:και συνέστησαν την εταιρείαμετέπειτα

-Εγγραφές εισαγωγής των απαιτήσεων στα βιβλία της

-Εγγραφές διαγραφής των εν λόγω απαιτήσεων

-Το Ιδιωτικό Συμφωνητικό Αναγνώρισης Οφειλής και Διακανονισμού όπου επιτυγχάνεται η τελική διευθέτηση της οφειλής – διαφοράς .

-Το ΦΕΚ σύστασης της

-Καρτέλες του πελάτη όπου φαίνεται η κατάθεση των συμφωνηθέντων ποσών.

Με τα ως άνω υπομνήματα η προσφεύγουσα προέβαλε επιπλέον τους κάτωθι ισχυρισμούς :

- Εφόσον η λύση του συμβιβασμού με την εταιρεία είναι τελεσίδικη και αμετάκλητη και ακολουθεί την ανάληψη όλων των νόμιμων ενεργειών από την προσφεύγουσα, καλύπτεται και η τρίτη σωρευτική προϋπόθεση του άρθρου 26 του 4172/2013 της παρ.4 γ. παρέχοντας της το δικαίωμα διαγραφής της εν λόγω απαίτησης και της έκπτωσής της για φορολογικούς λόγους
- Εφόσον η λύση της αναγνώρισης οφειλής και διακανονισμού με την εταιρείαείναι τελεσίδικη και αμετάκλητη και ακολουθεί την ανάληψη όλων των νόμιμων ενεργειών από προσφεύγουσα, καλύπτεται και η τρίτη σωρευτική προϋπόθεση του άρθρου 26 του 4172/2013 της παρ.4 γ. παρέχοντας της το δικαίωμα διαγραφής της εν λόγω απαίτησης και της έκπτωσής της για φορολογικούς λόγους.
- Με την υπ' αριθμ. 1638/2001 απόφαση του Αρείου Πάγου κρίθηκε, ότι τα συμφωνητικά που υπογράφονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων είναι ισχυρά και νόμιμα, ακόμα και αν δεν υποβληθούν για θεώρηση στην αρμόδια εφορία. Επιπρόσθετα επισημαίνεται ότι το συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείαςέχει αποκτήσει βέβαια χρονολογία από την ημερομηνία κατάθεσης της δήλωσης χαρτοσήμου.
- Τα ποσά των διαγραφών συμπεριλαμβάνονται στη κατάσταση αναμορφώσεων της προσφεύγουσας.
- Όσον αφορά την αναγνώριση οφειλής και τον διακανονισμό δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου καθώς η σύμβαση δεν αποτελεί συμβιβασμό, ο οποίος κατά το άρθρο 871 ΑΚ προϋποθέτει τη διάλυση φιλονικίας τους ή μίας αβεβαιότητας για κάποια έννομη σχέση (συμπεριλαμβανομένης και της επισφαλούς απαίτησης) με αμοιβαίες υποχωρήσεις. Στην αναγνώριση οφειλής και διακανονισμό αυτής, εν προκειμένω, μόνο το ένα μέρος (.....) παραιτείται από κάποια απαίτηση διακανονίζοντας την όμως και εξασφαλίζοντας μέρος της συνολικής απαίτησης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«**Άρθρο 20**

Δήλωση με επιφύλαξη

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης.

Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα...”

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ.1057/2018 “Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013” :

«...δ. Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ν. 4174/2013, προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων

ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά, συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη...»

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα και ηλεκτρονικά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2017 (01/10/2016 - 30/09/2017) και στη συνέχεια και εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών προέβη στην υποβολή της με αρ. πρωτ./04-04-2018 αίτησης επιφύλαξης της περί τροποποίησης της φορολογικής δήλωσης της με την έκπτωση των δαπανών που προκύπτουν από διαγραφές εμπορικών απαιτήσεων και αποτελούν μέρος των δηλωθέντων λογιστικών διαφορών της φορολογικής της αναμόρφωσης συνολικής αξίας 783.364,39 € για το φορολογικό έτος 2017 (01/10/2016 - 30/09/2017), προσκομίζοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών αντίγραφο της δήλωσης που είχε υποβληθεί ηλεκτρονικά, συνοδευόμενη με δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη. Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη της ως άνω αίτησης επιφύλαξης της απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας για έκπτωση των συγκεκριμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 με τίτλο «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»: «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 συνήθεις 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 με τίτλο «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, "διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες" κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, 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, δ) προβλέψεις [για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων] εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26.

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προσπιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ.Π.Α. εισροών ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013:

«4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.»

Επειδή στη ΠΟΛ.1056/2.3.2015 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)” αναφέρεται ότι:

«...με βάση την αιτιολογική έκθεση του ν.4172/2013 προκύπτει ότι η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται ad hoc με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες και εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Ωστόσο οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαίτησης και την φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της δεν διασφαλίζεται από ενέργειες όπως η ανάθεση διεκδίκησης της απαίτησης σε τρίτους (εισπρακτικές εταιρείες) ή η φραγή/διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνίας, κ.λπ. Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την παρούσα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν θα αναγνωρίζονται φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων....

...Προκειμένου για τη διαγραφή απαιτήσεων απαιτείται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η σωρευτική πλήρωση των τριών (3) προϋποθέσεων που ορίζονται στις υπόψη διατάξεις. Ειδικότερα, όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση με την οποία απαιτείται να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, διευκρινίζεται ότι με αυτές πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερεγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα:

- α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση,
- β) 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) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού, 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,

δ) τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (ν.3588/2007), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία),
ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης.
στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών. Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης. 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 την αφερεγγυότητα του οφειλέτη..»

Επειδή από την εξέταση των λογιστικών εγγραφών και των δικαιολογητικών που προαναφέρθηκαν, τα οποία προσκομίστηκαν με τη κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και των υπομνημάτων, προέκυψε ότι πληρούνται οι δύο πρώτες προϋποθέσεις του άρθρου 26 του 4172/2013, ήτοι οι υπό κρίση διαγραφείσες απαιτήσεις της προσφεύγουσας από τις εταιρείες καιέχουν αρχικά εγγραφεί στα βιβλία της προσφεύγουσας ως έσοδο και στη συνέχεια έχουν διαγραφεί από τα βιβλία της.

Επειδή όσον αφορά την τρίτη σωρευτική προϋπόθεση του άρθρου 26 του 4172/2013, που αναφέρει να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου δεν προέκυψε θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. α)του ιδιωτικού συμφωνητικού συμβιβασμού μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείαςκαι β)του ιδιωτικού συμφωνητικού αναγνώρισης οφειλή και διακανονισμού αποπληρωμής αυτής μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την υπ' αριθμ./2001 απόφαση του Αρείου Πάγου κρίθηκε, ότι τα συμφωνητικά που υπογράφονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων είναι ισχυρά και νόμιμα, ακόμα και αν δεν υποβληθούν για θεώρηση στην αρμόδια εφορία και ότι όσον αφορά το συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας, αυτό έχει αποκτήσει βέβαια χρονολογία από την ημερομηνία κατάθεσης της δήλωσης χαρτοσήμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16, του άρθρου 8, του Ν. 1882/1990, «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες

ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986»

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, γίνονται δεκτά τα εξής: Ο ν.1882/1990 περί μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής στο υπό τον υπότιτλο "Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών" άρθρο 8, παράγραφο 16 ορίζει ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο Β, παράγραφο 2, ν.2386/1996 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ως άνω παράγραφο, το οποίο ορίζει ότι κατ' εξαίρεση δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο κ.λ.π. Με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, πλην Δημοσίου κ.λ.π., είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό, είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής Αρχής. Ο σκοπός της από εξέταση διατάξεως είναι η περιστολή της φοροδιαφυγής και στα πλαίσια αυτά, αναφορικά με τους επιτηδευματίες ή τους συναλλασσόμενους με εκείνους, καθιέρωσε τις προαναφερόμενες συνέπειες, έτσι ώστε τα εν λόγω φορολογούμενα πρόσωπα να μη μπορούν να επικαλεστούν τέτοιο συμφωνητικό προς όφελός τους, π.χ. προς έκπτωση δαπανών από το φορολογητέο εισόδημά τους, έναντι της φορολογικής αρχής, αν προηγουμένως δεν το έχουν εμπροθέσμως υποβάλει προς θεώρηση από αυτή την αρχή (Α.Π. 260/1998, 735/2001, 761/2001, 1698/2001 και 90/2005).

Ακόμη ο νομοθέτης με τη διάταξη του άνω άρθρου 8 παρ. 16 του Ν 1882/1990 όπως ερμηνεύθηκε με την προσθήκη του άρθρου 8 παρ. 2 του Ν 2386/1996 θέλησε την υποβολή προς θεώρηση των συμφωνητικών που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών που συναλλάσσονται μεταξύ τους ή με τρίτους για να μη διαφεύγουν από την προβλεπόμενη γι' αυτά φορολογία (ΕφΑθ 9385/1995, 5520/2001, 2807/2005)

Τέλος σύμφωνο με την άποψη ότι δεν καθιερώνεται ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημοσίου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών και μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στη ΔΟΥ, αλλά η συνέπεια αυτή ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων είναι και το Στε. (Σ.τ.Ε. 280/2009)

Επειδή στο άρθρο 16 παρ 5 του ν 2523/1997, ορίζεται ότι: *«Τα έγγραφα που δεν είναι νόμιμα χαρτοσημασμένα είναι απαράδεκτα ενώπιον των δικαστηρίων και κάθε αρχής και εφόσον έχει παρέλθει η προθεσμία χαρτοσήμανσης τους πρέπει να προσκομιστούν ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την κατά νόμο επιβολή του τέλους χαρτοσήμου και των νόμιμων κυρώσεων. Εφόσον το έγγραφο χαρτοσημανθεί με πράξη της φορολογικής αρχής, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από τα δικαστήρια ή άλλη αρχή το νόμιμο της χαρτοσήμανσής του. Τα προσαγόμενα ενώπιον οποιασδήποτε αρχής αντίγραφα ιδιωτικών εγγράφων, που υπόκεινται κατά νόμο σε τέλος χαρτοσήμου, για να γίνουν αποδεκτά απαιτείται να φέρουν επίσημη βεβαίωση ότι το πρωτότυπο χαρτοσημάνθηκε νόμιμα. Αν ελλείπει η βεβαίωση αυτή, το προσαγόμενο αντίγραφο υποβάλλεται στο τέλος χαρτοσήμου και στον πρόσθετο φόρο ως πρωτότυπο.»*

Επειδή όσον αφορά το ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης οφειλής και διακανονισμού αποπληρωμής αυτής που υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου καθώς η σύμβαση δεν αποτελεί συμβιβασμό, καθώς εν προκειμένω, μόνο το ένα μέρος (.....) παραιτείται από κάποια απαίτηση διακανονίζοντας την όμως και εξασφαλίζοντας μέρος της συνολικής απαίτησης.

Επειδή στη σελίδα 8 του ως άνω ιδιωτικού συμφωνητικού αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα θα προβεί σε άφεση του εναπομείναντος υπολοίπου της Οφειλής (το οποίο ισούται με το ποσό που απομένει αφαιρούμενου του Μέρους της Οφειλής από την Οφειλή), ήτοι του συνολικού ποσού των τρακοσίων σαράντα έξι χιλιάδων τετρακοσίων σαράντα τεσσάρων ΕΥΡΩ και δέκα τριών ΛΕΠΤΩΝ (346.444,13 €) σύμφωνα με το άρθρο 484 ΑΚ.

Για τη σύναψη της συμφωνίας άφεσης χρέους δεν απαιτείται κάποιος συγκεκριμένος τύπος. Η κατάρτιση της σύμβασης παρότι δεν καθίσταται υποχρεωτική κατά τον Αστικό Κώδικα, κρίνεται σκόπιμη η υπογραφή και κατάθεσή της στην αρμόδια οικονομική εφορία. Όπως κάθε σύμβαση, έτσι και εδώ για τη σύναψή της πρέπει ο οφειλέτης να αποδεχθεί την παραίτηση του δανειστή, και η πρόταση αυτή προς τον οφειλέτη πρέπει να είναι σαφής και αναμφίβολη. Η σύμβαση αυτή ως αυτοτελής πράξη υπόκειται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών και Χαρτοσήμου σε χαρτόσημο 3% (πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου) εφόσον αναφέρεται σε αστική σχέση και 2% (πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου) εφόσον αναφέρεται σε εμπορική σχέση, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. 1^α ή 15 παρ. 1^α του Κώδικα Χαρτοσήμου. Η υποχρέωση για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου και το βάρος της δαπάνης αυτού, ελλείπει διαφορετικής συμφωνίας, βαρύνει τον οφειλέτη κατά τον Α.Κ.

Επομένως εν προκειμένω το υπό κρίση συμφωνητικό υπόκειται σε χαρτόσημο 2% (πλέον 20% ΟΓΑ χαρτοσήμου) εφόσον αναφέρεται σε εμπορική σχέση.

Επειδή όσον αφορά το ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού (εξωδικαστικής επίλυσης διαφοράς και τερματισμού διαμάχης) που υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το συμφωνητικό αυτό έχει αποκτήσει βέβαια χρονολογία από την ημερομηνία κατάθεσης της δήλωσης χαρτοσήμου. Ωστόσο κι ενώ στη σελίδα 2 του συμφωνητικού ρητά αναφέρεται ότι καταβλήθηκε χαρτόσημο 2,4%, το οποίο υπολογίστηκε επί της μεγαλύτερης εκ των συμβιβαζόμενων απαιτήσεων μεταξύ των δύο εταιρειών, ωστόσο από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά, ήτοι τις με γενικό αριθμό κατάθεσης/2013 και/2013 αγωγές από τις οποίες παραιτείται η εταιρεία, όπου αναφέρονται συνολικά ποσά απαίτησης ύψους 7.624.738,18 € και 3.458.591,66 € αντίστοιχα, καθώς και την με γενικό αριθμό κατάθεσης/2014 αγωγή από την οποία παραιτείται η προσφεύγουσα εταιρεία, όπου αναφέρεται συνολικό ποσό απαίτησης ύψους 705.585,77 € πλέον του νόμιμου τόκου υπερημερίας, δεν προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της αξίας συναλλαγής της δήλωσης τελών χαρτοσήμου. Δεν προκύπτει δηλαδή ότι η αξία συναλλαγής που υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου ύψους 3.698,948,03 €, όπως αυτή αναφέρεται στη προσκομιζόμενη δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου, είναι η μεγαλύτερη εκ των συμβιβαζόμενων απαιτήσεων μεταξύ των δύο εταιρειών.

Επειδή από έρευνα που πραγματοποιήθηκε για τις εταιρείεςκαιστα μηχανογραφικά συστήματα elenxis και taxis, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για δύο φερέγγυες

ενεργές εταιρείες, με μεγάλο κύκλο εργασιών, με κερδοφορία και με μηδενικά χρέη προς την εφορία. Ωστόσο από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου δεν προκύπτει ότι από μέρους της προσφεύγουσας ελήφθησαν όλες οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος της είσπραξης των απαιτήσεων από τις ως άνω εταιρείες, όπως για παράδειγμα σφράγιση επιταγών, λήψη ασφαλιστικών μέτρων, κατάσχεση κινητής περιουσίας, κατάσχεση απαιτήσεων εις χείρας τρίτων κτλ.

Επειδή από τα προαναφερόμενα κι εφόσον α)δεν ελήφθησαν όλες οι κατάλληλες ενέργειες από μέρους της προσφεύγουσας για τη διασφάλιση του δικαιώματος της είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων της, β)δεν προκύπτει θεώρηση των υπό κρίση συμφωνητικών από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και γ) δεν έχει πληρωθεί χαρτόσημο για το ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης οφειλής και διακανονισμού αποπληρωμής αυτής μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας, κρίνεται ότι δεν πληρείται η τρίτη σωρευτική προϋπόθεση της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 για διαγραφή απαίτησης για φορολογικούς σκοπούς.

.Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./31-08-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με αρ. πρωτ./04-04-2018 αίτησης επιφύλαξης για το φορολογικό έτος 2017 (01/10/2016 - 30/09/2017) και της υπ'αριθμ./30-03-2018 Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους από 2017 που υποβλήθηκε στις 30/03/2018.

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α/α
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.