



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/01/2019
Αριθμός απόφασης:421

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

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

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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 **18/09/2009** προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών της **α)εταιρείας «.....», ΑΦΜ**, με έδρα στο επί της οδού και της **β)**, κατοίκου, επί της οδού, ως συνδίκου πτώχευσης της ως άνω ανώνυμης εταιρείας κατά του υπ'αριθμ...../2009 φύλλου ελέγχου αυτοτελούς φορολόγησης προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων άρθρου 9 παρ.4 του ν.3296/2004 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2004-31/12/2004**, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ'αριθμ...../2009 φύλλο ελέγχου αυτοτελούς φορολόγησης προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων άρθρου 9 παρ.4 του ν.3296/2004 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2004-31/12/2004**, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ...../2018 Απόφαση του 24^{ου} Τμήματος Μονομελούς Διοικητ. Πρωτοδικείου Αθηνών.

7. Το υπ' αριθμ...../2018 έγγραφο της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ .

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/09/2009** προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών της **α) εταιρείας «.....»** και της **β)**, ως συνδίκου πτώχευσης της ως άνω ανώνυμης εταιρείας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ...../2009 φύλλο ελέγχου αυτοτελούς φορολόγησης προβλέψεων **επισφαλών απαιτήσεων άρθρου 9 παρ.4 του ν.3296/2004 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004**, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 96.670,01 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 152.255,26 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **248.825,27 ευρώ**.

Κατά του ως άνω φύλλου ελέγχου ασκήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία η από **18/09/2009** προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Η υπόθεση εξετάσθηκε από το 24^ο Τμήμα Μονομελούς Διοικητ. Πρωτοδικείου Αθηνών και εκδόθηκε η **υπ' αριθμ...../2018** Απόφασή του, στο διατακτικό της οποίας αναφέρεται ότι:

«Απέχει από τη εκδίκαση της υποθέσεως. Αναπέμπει την υπόθεση της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας(Δ.Ο.Υ.) Φ.Α.Ε. Αθηνών, προκειμένου τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς...».

Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη στην παρ. 10 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) διαδικασία, στις 19/07/2018 απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθώς και στη σύνδικο αυτής την με αριθμ.πρωτ...../2018 πρόσκληση για διοικητική επίλυσης της διαφοράς και συγκεκριμένα, κάλεσε αυτούς, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών προσέλθουν στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της εταιρείας και για την οποία εκδόθηκε η **υπ' αριθμ...../2018** Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση, και η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών διαβίβασε τον σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας με το αριθμ. πρωτ. /2018 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ...../2018) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την προαναφερόμενη προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος ερμηνεύοντας εσφαλμένα τις διατάξεις του ν.3296/2004 υπέλαβε ότι όλες οι προβλέψεις της 31/12/2004 φορολογούνταν αυτοτελώς χωρίς να ερευνήσει καθόλου αν όντως και κατά ποιο μέρος οι απαιτήσεις για τις οποίες είχε σχηματισθεί πρόβλεψη είχαν ήδηθεν εισπραχθεί ή αποδειχθεί εισπραξιμες και χωρίς να περιλάβει καμία σχετική αιτιολογία. Από τα βιβλία και στοιχεία

της εταιρείας αποδεικνύεται ότι το ποσό των προβλέψεων επαληθευόταν εξ' ολοκλήρου από απαιτήσεις που είχαν καταστεί οριστικά επισφαλείς.

- Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου πρέπει επιπλέον να ακυρωθεί διότι απέβλεπε σε κρίσιμο χρόνο ελέγχου άλλον από τον νόμιμο. Ο έλεγχος έπρεπε να ελέγξει την επαλήθευση ή μη των προβλέψεων στην χρήση 2005 και όχι στην χρήση 2004.
- Η παράλειψη της κλήσης σε ακρόαση αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72§10 του Ν. 4174/2013, καθώς και από την **υπ' αριθμ...../2018** Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, για την αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης εντός της αποκλειστικής προθεσμίας των πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την επίδοση αυτής (Πρόσκλησης).

Επειδή στο **άρθρο 9 παρ.4 του ν.3296/2004** ορίζεται:

«Το ποσό των προβλέψεων, που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» του πρώτου ισολογισμού που θα συντάξουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2004, λόγω μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Η απόδοση του φόρου αυτού γίνεται με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης δημόσια οικονομική υπηρεσία, εντός δύο μηνών από τη λήξη της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, η οποία ορίζεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 17 του Π.Δ. 186/1992 . Ο φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των αντίστοιχων δύο διμήνων. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του πιο πάνω ποσού φόρου θεωρείται ως μη υποβληθείσα και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Με την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, των μετόχων, εταίρων, καθώς και του επιχειρηματία που ασκεί ατομικά την επιχείρηση. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής του εναπομείναντος ποσού, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος.

Οι διατάξεις των άρθρων 66 , 67 , 68 , 69 , 70 , 71 , 74 , 75 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος , του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') και του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α') έχουν εφαρμογή και για τον επιβαλλόμενο με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής φόρο.».

Επειδή και στην με **αριθμ.πρωτ.116/2005** ερμηνευτική Εγκύκλιο για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Νόμου 3296/2004 αναφέρεται:

«Στην παρ. 4 του άρθρου 9 του Νόμου 3296/2004 προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι το ποσό των προβλέψεων που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις στο λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις" του πρώτου ισολογισμού που θα συντάξουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2004, λόγω μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή

είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

α. Η αυτοτελής φορολόγηση καταλαμβάνει μόνο τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίστηκαν με βάση τις φορολογικές διατάξεις και όχι τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίστηκαν πέραν από αυτές, (π.χ. για την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων) και οι οποίες προστέθηκαν στα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων κατά το χρόνο σχηματισμού τους ως λογιστικές διαφορές. Διευκρινίζεται ότι οι τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που έθεταν οι διατάξεις και οι εγκύκλιοι της φορολογικής νομοθεσίας, δηλαδή έχουν επαληθευτεί, θα μειώνουν τη σχηματισθείσα πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις, ενώ εάν δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις θα μειώνουν την πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίστηκε πέραν των προβλεπόμενων από τις φορολογικές διατάξεις.

β. Δεδομένου ότι το ποσό των προβλέψεων φορολογείται αυτοτελώς, δεν υπάρχει δυνατότητα μεταφοράς του ποσού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις στα αποτελέσματα χρήσεως με ταυτόχρονο συμψηφισμό φορολογητέων ζημιών...».

Επειδή με την Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών **ΠΟΛ1065/2005** ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης φόρου εισοδήματος του λογαριασμού "Προβλέψεις Επισφαλών Απαιτήσεων" βάσει της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004 .

Στο υπόδειγμα της δήλωσης αναφέρεται η φορολόγηση του Υπολοίπου του Λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις 31.12.2004».

Επειδή εν προκειμένω από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ενώ στον Ισολογισμό της 31/12/2004, εμφανίζεται ο λογαριασμός 44.11.00 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πιστωτικό υπόλοιπο 386.680,05 ευρώ, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε προβεί στην υποβολή της δήλωσης απόδοσης φόρου εισοδήματος του λογαριασμού "Προβλέψεις Επισφαλών Απαιτήσεων" της ΠΟΛ1065/2005 ως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ.4 του ν.3296/2004. Ως εκ τούτου κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων καταλογίσθηκε ο προβλεπόμενος φόρος 25%, με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της από 18/09/2009 δικαστικής προσφυγής αμφισβητεί την προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενη ότι ο έλεγχος φορολόγησε ανατιολόγητα όλες τις προβλέψεις της 31/12/2004, καθώς από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας αποδεικνύεται ότι το ποσό των προβλέψεων επαληθευόταν εξ' ολοκλήρου από απαιτήσεις που είχαν καταστεί οριστικά επισφαλείς, και επιπλέον ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί διότι απέβλεπε σε κρίσιμο χρόνο ελέγχου άλλον από τον νόμιμο. Ο έλεγχος έπρεπε να ελέγξει την επαλήθευση ή μη των προβλέψεων στην χρήση 2005 και όχι στην χρήση 2004.

Επειδή ωστόσο, από τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες ορίζεται σαφώς ότι η φορολόγηση αφορά το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 44.11 "Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις" του πρώτου ισολογισμού που θα συνταχθεί μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2004, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένου χρόνου ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται αορίστως ότι το ποσό των προβλέψεων που έλαβε υπόψη ο έλεγχος επαληθεύεται εξ' ολοκλήρου από απαιτήσεις που είχαν καταστεί οριστικά επισφαλείς. Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος έχει λάβει υπόψη το πιστωτικό υπόλοιπο που εμφανίζεται στον Ισολογισμό της 31/12/2004, και όπως αυτό προκύπτει και από τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης. Στην περίπτωση που ίσχυε ο προβαλλόμενος ισχυρισμός και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις διαγραφής επισφαλών απαιτήσεων (σχετ. η ΑΥΟ ΠΟΛ1133/2003-διαγραφή πελατών για τους οποίους έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα), η επιχείρηση όφειλε να είχε ήδη προβεί μέχρι την 31/12/2004, σε διαγραφή των επισφαλών απαιτήσεων με αντίστοιχη μείωση του πιστωτικού υπολοίπου της σχηματισθείσας πρόβλεψης του λογαριασμού 44.11, ως προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.θ του ν.2238/1994.

Επειδή οι διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι και αβάσιμοι

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **18/09/2009** προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών της **α)εταιρείας «.....», ΑΦΜ**, και της **β)**, ως συνδίκου πτώχευσης της ως άνω ανώνυμης εταιρείας και την διαβίβαση της υποθέσεως για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την **υπ' αριθμ...../2018** Απόφασή του.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

