



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 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30.09.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2902

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 18.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', και με τον διακριτικό τίτλο '.....', με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο Δήμο, επί της οδού αρ., κατά της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης της επιφύλαξης που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. κατάθεσης/2020) επί της υπ' αρ./2020 Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 18.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, και με τον διακριτικό τίτλο ‘.....’, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) Να γίνει αποδεκτή η με αριθ. πρωτ. /2020 επιφύλαξη που υπέβαλε η Εταιρεία ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της υπ' αριθ. /2020 Δήλωσης φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

β) Να αναγνωρισθεί ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστο έσοδά της του ποσού των πέντε εκατομμυρίων τετρακοσίων είκοσι χιλιάδων πεντακοσίων τριάντα δύο ευρώ και ογδόντα οκτώ λεπτών (5.420.532,88 €) της οριστικής διαγραφής της απαίτησής της κατά της Κοινοπραξίας, με αποτέλεσμα το ποσό του κωδικού «15 Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση» της Φορολογικής Αναμόρφωσης να μειωθεί σε δέκα εννέα εκατομμύρια τετρακόσιες είκοσι μία χιλιάδες οκτακόσια δέκα πέντε ευρώ και είκοσι ένα λεπτά (19.421.815,21 €).

γ) Να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση της δήλωσης της Εταιρείας και να επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθείς, ο αναλογών στο ανωτέρω ποσό εκπεστέας δαπάνης (5.420.532,88 €) φόρος εισοδήματος, ήτοι 1.300.927,89 €, εντόκως, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 53 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, 1. Η προσφεύγουσα συμμετείχε στην κοινοπραξία με την επωνυμία η οποία συστάθηκε με το από 13.12.2001 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Σύστασης Κοινοπραξίας με έδρα την , επί της οδού αρ. και με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Η Κοινοπραξία συστάθηκε με την αρχική επωνυμία και είχε ως καταστατικό σκοπό την υποκατάσταση της αναδόχου της εργολαβίας του 2ου μέρους του έργου ύστερα από έγκριση του

2. Στο πλαίσιο ολοκλήρωσης του παραπάνω έργου, υπήρχε κατά την 5.12.2019 υπόλοιπο ύψους ευρώ πέντε εκατομμυρίων τετρακοσίων είκοσι χιλιάδων πεντακοσίων τριάντα δύο και ογδόντα οκτώ λεπτών (5.420.532,88 €), ως ανεξόφλητη απαίτηση της προσφεύγουσας κατά της Κοινοπραξίας.

3. Δυνάμει του από 5.12.2019 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Οριστικής Διαγραφής Χρέους, συμφωνήθηκαν τα ακόλουθα:

Α) Η Κοινοπραξία είχε κατά την ημερομηνία υπογραφής του συμφωνητικού το Έργο και βρισκόταν σε διαδικασία εκκαθάρισης των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της, κατά την οποία είχε διαπιστωθεί, πέραν πάσης αμφιβολίας, ότι η Κοινοπραξία δεν έχει κανένα

περιουσιακό στοιχείο ή άλλο διαθέσιμο πόρο με τα οποία θα μπορούσε να αποπληρώσει στην προσφεύγουσα την Οφειλή, έστω και εν μέρει.

Β) Η Εταιρεία (προσφεύγουσα), αντιλαμβανόμενη την πλήρη και ολοσχερή οικονομική αδυναμία της Κοινοπραξίας να αποπληρώσει την Οφειλή παραιτήθηκε οριστικά, αμετάκλητα και άνευ ανταλλάγματος (άφεση χρέους) από κάθε δικαίωμα ή απαίτηση σχετικά με το σύνολο της Οφειλής, η δε Κοινοπραξία αποδέχθηκε και συνομολόγησε την παραίτηση της Εταιρείας (προσφεύγουσας).

4. Κατά την ημερομηνία υπογραφής της Αμοιβαίας Συμφωνίας Διαγραφής προσφεύγουσα συμμετείχε στην Κοινοπραξία με ποσοστό 37%. Συγχρόνως και η προσφεύγουσα και η Κοινοπραξία είναι μέλη του Ομίλου με την επωνυμία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 2 του Ν.4172/2013 προβλέπεται ότι: *“Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων”*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 4 περ α του Ν.4172/2013 , όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.4646/2019 και εφαρμόζεται από 12-12-2019 προβλέπεται ότι:

“Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- (i) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- (ii) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και
- (iii) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμον ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 4 περ γ του Ν.4172/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.4646/2019 και εφαρμόζεται από 12-12-2019 προβλέπεται ότι: *“Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύνανται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της παρούσας. Στην περίπτωση και κατά το μέρος που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το σχετικό ποσό της διαγραφής της απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22”*.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω διατάξεων η προσφεύγουσα περιέλαβε το ποσό των 5.420.532,88 € στο κωδικό “15 Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση”

της φορολογικής αναμόρφωσης , εγγραφή που είχε ως αποτέλεσμα την ισόποση προσαύξηση των φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε εμπρόθεσμα τη με αρ./2020 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων με επιφύλαξη. Στις 02.09.2020 κατέθεσε τη με αρ. πρωτ./2020 "ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ (κατ' άρθρο 20 Ν.4172/2013)", στην οποία αναφέρει εκτός των άλλων τα ακόλουθα: "Η ως άνω υπ' αρ./2020 Δήλωση Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019, υποβάλλεται με επιφύλαξη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 Ν.4174/2013, καθόσον διατηρούμε σοβαρές και βάσιμες αμφιβολίες σχετικά με τη μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας μας του φορολογικού έτους 2019, του ποσού της οριστικής διαγραφής απαίτησής μας κατά συνδεδεμένης εταιρείας, στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ 4 περ γ του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε)."

Επειδή, για την ως άνω επιφύλαξη, εκδόθηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή η με αρ./2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε στις **19.01.2021** στον Οικονομικό Δ/ντή του με Α.Δ.Τ:, το υπ' αριθ. πρωτ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ), για το φορολογικό έτος 2019, με το οποίο της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) από την επομένη της κοινοποίησης του, να γνωρίσει τις απόψεις της. Αν και παρήλθε η προθεσμία των είκοσι (20) ημερών στις **09.02.2021**, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων.

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

Άρθρο 28.Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

"1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο."

Άρθρο 63.Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή

“1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 ΘΕΜΑ: «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»

Άρθρο 2 Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

“1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.).”

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μέχρι την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής (18.02.2021) δεν είχε ολοκληρωθεί ο παραπάνω έλεγχος (προθεσμία 30 ημερών από την λήξη προθεσμίας υποβολής απόψεων από την προσφεύγουσα) που λήγει στις 09.03.2021 για την κοινοποίηση πράξης ή οριστικής έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στις 26.02.2021 κοινοποιήθηκε στη προσφεύγουσα η από 26.02.2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία απορρίφθηκε ρητώς η με αρ. πρωτ./2020 επιφύλαξη επί της υπ' αρ./2020 Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα, υπέβαλλε τη με αρ. πρωτ./29.03.2021 ενδικοφανή προσφυγή κατά της από 26.02.2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, με την οποία απερρίφθη η με αρ. πρωτ./2020 επιφύλαξη και το αίτημα για την αναγνώριση έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του ποσού των 5.420.532,88 € και μη ακολουθούμενης από έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ./18.02.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, και με τον διακριτικό τίτλο ‘.....’, με Α.Φ.Μ., ως απαραδέκτου υποβληθείσας.

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.