



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/04/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 1277

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 303.802,42 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 151.901,21 €, ήτοι συνολικό ποσό **455.703,63 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 17/11/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./24-03-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο έγινε λόγω του ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 για το κρινόμενο φορολογικό έτος, το οποίο περιείχε «Συμπέρασμα με επιφύλαξη».

Ο έλεγχος διενεργήθηκε αποκλειστικά και μόνο όσον αφορά στο θέμα της επιφύλαξης, το οποίο σχετίζεται με την ορθή έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων του πελάτη της προσφεύγουσας «.....» ποσού **1.047.594,57 €**.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο της απαίτησης από την εταιρεία «.....» προέρχεται από παραστατικά πώλησης που είχαν εκδοθεί από την προσφεύγουσα εντός του έτους 2015 και μάλιστα μετά την 01/04/2015, που σημαίνει ότι κατά την 31/12/2015 δεν είχε παρέλθει χρόνος άνω των δώδεκα (12) μηνών, ούτως ώστε η απαίτηση να θεωρηθεί ληξιπρόθεσμη.

Συνεπώς, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του ανωτέρω ποσού της σχηματισθείσας πρόβλεψης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Μη νομίμως ο έλεγχος δεν έγινε στην έδρα της επιχείρησης όπως η εντολή ορίζει.

2ος λόγος: Άκυρη η επίδικη πράξη γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που παρέλαβε ο έλεγχος.

3ος λόγος: Νόμιμα εκπέστηκε το ποσό των 1.047 χιλ. € σύμφωνα με τα διατάγματα της κοινής πείρας.

4ος λόγος: Παραβίαση αρχής αμεροληψίας-παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ανύπαρκτη αιτιολογία της Έκθεσης Ελέγχου εν σχέσει με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/05-04-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο:

- προσέθεσε νέο ισχυρισμό και συγκεκριμένα «*άκυρη η ανανέωση της θητείας του Διοικητή της ΑΑΔΕ, άκυρες και οι αποφάσεις του και ειδικά η εξουσιοδότηση των Προϊσταμένων των Δ.Ο.Υ., Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κλπ. για την υπογραφή εντολών ελέγχου, εκθέσεων ελέγχου και πράξεων*».
- επανέλαβε τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/13-04-2022 Αίτηση για παράσταση ενώπιον της Υπηρεσίας μας μέσω του εξουσιοδοτημένου ειδικού φοροτεχνικού κ., ώστε να προβληθούν και προφορικά

τόσο οι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής όσο και οι λόγοι που περιλήφθηκαν στο ανωτέρω Συμπληρωματικό Υπόμνημα.

Η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/14-04-2022 Κλήση προς ακρόαση για τη Δευτέρα 18/04/2022 και ώρα 11:45 π.μ..

Την Δευτέρα 18/04/2022 και ώρα 11:45 π.μ. προσήλθε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας ο εξουσιοδοτημένος ειδικός φοροτεχνικός της προσφεύγουσας κ. και έλαβε χώρα η προφορική ακρόαση της προσφεύγουσας. Κατά τη διάρκεια αυτής, στην οποία από πλευράς της Υπηρεσίας μας συμμετείχαν η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α2, ο αρμόδιος υπάλληλος του Τμήματος Επανεξέτασης Α2 και μία υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης:

- αναπτύχθηκαν διεξοδικά τα επιχειρήματα που περιλαμβάνονται στην ενδικοφανή προσφυγή και στο Συμπληρωματικό Υπόμνημα,
- έγινε επίκληση από την προσφεύγουσα δικαστικής απόφασης βάσει της οποίας, το έτος 2017 επεστράφη σε αυτήν για τη χρήση 2015 ποσό Φ.Π.Α. το οποίο αναλογεί στη διαγραφείσα απαίτηση,
- η Υπηρεσία μας ζήτησε από την προσφεύγουσα την υποβολή: α) της δικαστικής απόφασης για τον Φ.Π.Α. και β) της απόφασης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. περί τακτοποίησης επιστροφής Φ.Π.Α.,
- και καταρτίστηκε το υπ' αριθμόν/18-04-2022 Πρακτικό Ακρόασης, το οποίο υπογράφηκε από όλα τα συμμετέχοντα μέλη και αντίγραφο του οποίου παραδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο ειδικό φοροτεχνικό.

Την επόμενη ημέρα (Τρίτη 19/04/2022) προσήλθε στην Υπηρεσία μας ο ως άνω εξουσιοδοτημένος ειδικός φοροτεχνικός της προσφεύγουσας κ. και κατέθεσε το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/19-04-2022 Υπόμνημα, μέσω του οποίου προσκόμισε:

α) την υπ' αριθμόν/2019 απόφαση του ΣτΕ που αφορά την υπόθεση,
β) το υπ' αριθμόν Ο ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2019 έγγραφο της ΑΑΔΕ (Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας-Τμήμα Α' Φ.Π.Α.) περί καθορισμού διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣτΕ/2019

γ) την υπ' αριθμόν/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. με την οποία (όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα) επεστράφη σε αυτήν το ποσό των 297.401,67 € που αφορά στη διαγραφή του ποσού των τιμολογίων που είχε εκδόσει και δεν εισέπραξε το τίμημα από την εταιρεία

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη, δεδομένου ότι, ενώ η εντολή ελέγχου όριζε τη διενέργεια ελέγχου στην έδρα της, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε από τα γραφεία της φορολογικής αρχής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, παρ. 2 του Ν. 4174/2013:

«Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση

τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το είδος του ελέγχου (από τα γραφεία ή επιτόπιος) εναπόκειται αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και ο έλεγχος διενεργήθηκε κανονικά από τα γραφεία της φορολογικής αρχής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη, δεδομένου ότι, ουδέποτε παραδόθηκε στην ίδια από τον έλεγχο σχετικό αποδεικτικό παράδοσης για τα έγγραφα που παρέλαβε (αντίγραφα επιταγών, ισοζύγιο γενικού και αναλυτικών καθολικών κλπ.).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4174/2013:

«...3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 6 του Ν. 4174/2013 «Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, «η ελεγχόμενη επιχείρηση έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ό,τι δικαιολογητικά ζητήθηκαν από αυτόν (...), τα οποία στάλθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή (μέσω mail και usb) και δεν υπήρχε θέμα κατάσχεσης αυτών».

Επειδή συνεπώς, δεν παραδόθηκαν στον έλεγχο στοιχεία σε υλική μορφή, ούτως ώστε να πρέπει κατά πάγια νομολογία (ΣτΕ 424/2017) να επιδοθεί στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης/απόδειξη παραλαβής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 3ο και 4ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

...».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ορθώς δε φορολογήθηκε για το ποσό των 1.047.594,57 €, δεδομένου ότι κατά τη στιγμή που το εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της, ήταν ήδη φανερό και βέβαιο ότι δεν επρόκειτο ποτέ να το εισπράξει, επικαλούμενη και το άρθρο 4, παρ. 5 του Συντάγματος περί συνεισφοράς στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις.

Επειδή ωστόσο, η ανωτέρω διάταξη του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τις προϋποθέσεις περί εκπαισιμότητας των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων.

Επειδή εξάλλου, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει-κατ'αρχήν- δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

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, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι η Έκθεση Ελέγχου στην οποία εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη είναι ανατιολόγητη, δεδομένου ότι δε διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, διενεργήθηκαν οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την εξαγωγή συμπεράσματος, δεδομένου ότι από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών που η ίδια η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε παρέλθει 12μηνος από την έκδοση των παραστατικών πώλησης στον πελάτη

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμόν Ο ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2019 έγγραφο της ΑΑΔΕ (Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας-Τμήμα Α' Φ.Π.Α.) περί καθορισμού διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣΤΕ/2019:

«...»

Γ. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω και δεδομένου ότι στις πιο πάνω περιπτώσεις παρέχεται η δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας αξίας για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις, **τα σχετικά ποσά δεν αποτελούν δαπάνη για την επιχείρηση** και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα έκπτωσης τους από τα ακαθάριστα έσοδά της (σχετ. ΠΟΛ.1080/2017 εγκύκλιος).

2. Σε περίπτωση που το ποσό μείωσης της φορολογητέας αξίας για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 έχει εκπέσει ταυτόχρονα και ως δαπάνη κατά τη διαγραφή της απαίτησης (προγενέστερο έτος), σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις ΠΟΛ.1080/2017 και ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίους μας, θα πρέπει το ποσό αυτό να **επιβαρύνει το ίδιο έτος (ήτοι αυτό που λαμβάνει χώρα η μείωση της φορολογητέας αξίας από πλευράς ΦΠΑ) ως έσοδο τα αποτελέσματα** του υπόψη νομικού ή νομικής οντότητας ή φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα δεδομένου ότι πλέον αυτό αντιμετωπίζεται με βάση τις σχετικές διατάξεις ΦΠΑ (άρθρο 19 παρ. 5α του ν.2859/2000)».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1080/2017:

«...»

6. Κατόπιν των ανωτέρω, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες ως προς τη φορολογική μεταχείριση επισφαλών απαιτήσεων κατά οφειλετών που είτε έχουν υπαχθεί σε προπρωχευτική διαδικασία εξυγίανσης ή έχουν κηρυχθεί σε πτώχευση:

(Α) Σχηματισμός προβλέψεων

Σε περίπτωση υποβολής αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση ή για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης σύμφωνα με τον ΠτΚ, σε περίπτωση που ο πιστωτής δεν είχε ήδη σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης με βάση τις ενέργειες που είχε αναλάβει κατά το παρελθόν για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, **αυτός μπορεί να σχηματίσει φορολογικά αναγνωρίσιμη πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης, κατά τον χρόνο κατάθεσης της σχετικής αίτησης στο δικαστήριο**, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, πλην της προϋπόθεσης ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, δεδομένου ότι, με τις διατάξεις του ΠτΚ και ιδίως τα άρθρα 10, 25, 106 και 106α αυτού, θεσπίζεται ειδικό πλαίσιο προστασίας της επιχείρησης από τους πιστωτές τόσο σε περίπτωση αίτησης κήρυξής της σε πτώχευση όσο και σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής της σε προπρωχευτική διαδικασία εξυγίανσης. Ειδικά σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής του οφειλέτη σε προπρωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, το ποσό της κατά τα ανωτέρω σχηματισθείσας πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων δεν δύναται να

υπερβαίνει το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η απαίτηση με βάση την αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του περιορισμού που τίθεται στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.

Σε περίπτωση που το ποσό της απαίτησης για το οποίο σχηματίσθηκε η πρόβλεψη τελικά εισπραχθεί, η σχηματισθείσα πρόβλεψη θα ανακτηθεί άμεσα με τη μεταφορά του σχετικού ποσού στα κέρδη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.

(Β) Διαγραφή απαιτήσεων

Σε περίπτωση επικύρωσης από το πτωχευτικό δικαστήριο της συμφωνίας εξυγίανσης η οποία προβλέπει, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης και εφόσον, πριν από την επικύρωσή της, **δεν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη** για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης που μειώνεται βάσει της συμφωνίας (ή είχε σχηματισθεί μικρότερη πρόβλεψη), οι πιστωτές, οι απαιτήσεις των οποίων καλύπτονται από τη συμφωνία, **μπορούν να διαγράψουν οριστικά το μέρος της απαίτησης που καλύπτεται από τη συμφωνία και να εκπέσουν το σχετικό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους εντός του οποίου επικυρώνεται η συμφωνία εξυγίανσης** από το πτωχευτικό δικαστήριο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Ως προς το ποσό της μείωσης που καλύπτεται από τις ήδη σχηματισμένες προβλέψεις εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.

Ομοίως, δύναται να διαγραφεί οριστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, το μέρος της απαίτησης κατά πτωχής εταιρείας που δεν ικανοποιήθηκε από την πτωχευτική περιουσία, σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν είχε σχηματίσει προηγουμένως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για το ποσό αυτό.

Τα παραπάνω ισχύουν και για το μέρος της διαγραφείσας απαίτησης που αφορά στο ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, το οποίο η επιχείρηση απέδωσε στο Δημόσιο χωρίς ωστόσο να το εισπράξει από τον πελάτη της, εφόσον από τις διατάξεις του ν.2859/2000 δεν παρέχεται η δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας αξίας και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιος).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, από τη στιγμή που η προσφεύγουσα, βασιζόμενη στη ΣτΕ/2019 προέβη σε μείωση της φορολογητέας βάσης της για σκοπούς Φ.Π.Α. εντός επόμενου φορολογικού έτους, συνεπάγεται ότι μπορεί να εξετάσει την ενδεχόμενη αντίστοιχη διαγραφή της απαίτησης για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος επίσης εντός επόμενου φορολογικού έτους, υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση εντός της νόμιμης προθεσμίας παραγραφής (και με δεδομένο ότι η πρόβλεψη που διενεργήθηκε εντός της κρινόμενης χρήσης 2015 δεν αναγνωρίστηκε φορολογικά).

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Ποσά (€)
Φόρος	303.802,42
Πρόστιμο Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	151.901,21
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	455.703,63

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.