



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/11/2024

Αριθμός απόφασης: 3024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 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.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε Α.Φ.Μ....., με έδρα-..... κατά της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε Α.Φ.Μ.η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόνΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 27.537.801,50 € πλέον προστίμου άρθρου 54 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 13.768.900,75 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **41.306.702,25 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 29/05/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/29-01-2024).

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές, οι οποίες απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Δαπάνες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθ. 22 του ν.4172/2013	25.991,46
Δαπάνες άνω των 500 € χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (αρθ. 23, περ. β' ν. 4172/2013)	52.517,63
Προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών (αρθ. 23, περ. δ' ν. 4172/2013)	60.664.774,69
Πρόστιμα και ποινές	357.144,33
Διαγραφές απαιτήσεων για τις οποίες δεν είχαν αναληφθεί οι απαραίτητες ενέργειες για είσπραξη (άρθ. 26 του ν.4172/2013)	96.057.088,13
Μείωση μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων	13.647.776,83
(μείον) Ανόργανα έξοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων που δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία, ωστόσο αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο	-31.970.820,35
Σύνολο	138.834.472,72

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί μη ορθών λογιστικών διαφορών αναφορικά με:

Α) την μείωση των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων.

Β) τις προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών.

Γ) τις διαγραφές απαιτήσεων.

Ως προς την μείωση των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους».

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, ο έλεγχος περιόρισε την μεταφερόμενη φορολογική ζημία από το φορολογικό έτος 2018 στο φορολογικό έτος 2019 κατά **13.647.776,83 €**, που αφορά σε απώλεια του υπολοίπου της φορολογικής ζημιάς της χρήσης 2013 (15.345.593,10 € - 1.697.812,27 €) λόγω παρέλευσης πενταετίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο ως άνω προβλεπόμενος από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος περιορισμός της δυνατότητας μεταφοράς φορολογικών ζημιών μόνο για πέντε (5) έτη, τυγχάνει αντισυνταγματικός, καθότι αντίκειται στο άρθρο 4, παρ. 5 του Συντάγματος, που ορίζει ότι «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών τους».

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, 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 σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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

Ως προς τις προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...]

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

[...]».

Επειδή το άρθρο 26 προβλέπει τον σχηματισμό προβλέψεων μόνο έναντι επισφαλών απαιτήσεων.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας σχηματισθεισών προβλέψεων για υποτίμηση συμμετοχών ύψους **60.664.774,69 €**.

Επειδή η προσφεύγουσα, στην ενδικοφανή προσφυγή της, αναφέρει ως γεγονός τον σχηματισμό της ανωτέρω πρόβλεψης και την μη αναγνώριση αυτής από τον έλεγχο, χωρίς ωστόσο να επικαλείται κάποιο συγκεκριμένο λόγο για τον οποίο, κατά τη γνώμη της, η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη.

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

Ως προς τις διαγραφές απαιτήσεων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26, παρ. 4 του ν. 4172/2013:

«α. 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.

β. Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύνανται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπερίπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παρούσας και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης.

γ. Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύνανται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζόμενων 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 όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την διαγραφή απαιτήσεων συνολικού ύψους **96.057.088,13 €**, διότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται σωρευτικά οι ως άνω προϋποθέσεις του άρθρου 26, παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ως άνω ποσό προέρχεται από κονδύλια παλαιών «ξεχασμένων» απαιτήσεων, πολλά εκ των οποίων και πριν από το 2004 που δεν επρόκειτο ποτέ να εισπραχθούν.

Επειδή ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ουδαμώς αποδεικνύει ότι πληρούνται σωρευτικά οι ως άνω προϋποθέσεις του άρθρου 26, παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία..... με Α.Φ.Μ.και την

επικύρωση της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	27.537.801,50
Πρόστιμο άρθ. 54 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας	13.768.900,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.306.702,25

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**

**α/α
ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.