



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 17.03.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 751

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 ΕΤΑΙΡΕΙΑ', και με τον διακριτικό τίτλο "..... Α.Ε.", με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο Δήμο, επί της οδού αρ., κατά: α) της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης της επιφύλαξης που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. κατάθεσης/02.09.2020) επί της υπ' αριθ./31.08.2020 Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, β) του υπ' αριθ./...../18.01.2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εκδοθέντος κατόπιν της υπ' αριθ./01.10.2020 εντολής μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, 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 ΕΤΑΙΡΕΙΑ’, και με τον διακριτικό τίτλο ‘..... Α.Ε.’, 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. /02.09.2020 επιφύλαξη που υπέβαλε η Εταιρεία ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της υπ' αριθ. /31.08.2020 Δήλωσης φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

β) Να αναγνωρισθεί ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστά 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, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

“1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 26 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.

2. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 26 Κ.Φ.Ε. στην υπό κρίση περίπτωση.

3. Το ποσό της διαγραφής εκπίπτει και κατ' εφαρμογή του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε..”

Η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή εξετάσθηκε από την υπηρεσία μας, και εκδόθηκε η υπ' αριθ. /30.09.2021 ΑΠΟΦΑΣΗ του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. σύμφωνα με την οποία απορρίφθηκε η ασκηθείσα προσφυγή ως απαραδέκτου υποβληθείσα, για τους λόγους που αναγράφονται σ' αυτήν.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με ημερομηνία κατάθεσης /04.11.2021 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, α) κατά της σιωπηρής (ως τεκμαιρόμενης δια της παρέλευσης της κατά νόμο προθεσμίας) απόρριψης, από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.), της /29.03.2021 ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε κατά της από 26.02.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ) Φ.Α.Ε. Αθηνών. Με την εν λόγω έκθεση διατυπώθηκε, κατόπιν ελέγχου, η αιτιολογία της απόρριψης του αιτήματος που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα με την /02.09.2020 επιφύλαξη,

που κατέθεσε στο πλαίσιο υποβολής της/31.08.2020 δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, για τροποποίηση αυτής και διενέργεια νέας εκκαθάρισης μετά από αναγνώριση του δικαιώματος της προς έκπτωση του ποσού των 5.420.532,88 ευρώ [άρθρο 26 παρ. 4 περ. γ' του ν. 4172/2014 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε μετά από την τροποποίησή του με το άρθρο 15 του ν. 4646/2019, με έναρξη ισχύος την 12^η.12.2019], το οποίο αντιστοιχεί στην οριστική διαγραφή της εμπορικής της απαίτησης έναντι της κοινοπραξίας με τον διακριτικό τίτλο «.....», και αποτελεί μέρος των λογιστικών διαφορών της φορολογικής της αναμόρφωσης, ώστε να της επιστραφεί ο αναλογών φόρος, ύψους 1.300.927,89 ευρώ, και β) κατά της ανωτέρω απόφασης της υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η/2021 ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα, κατέθεσε και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/28.09.2021 Υπόμνημα, προκειμένου να συσχετισθεί με τις ως άνω με αριθ./18.02.2021 και/29.03.2021 ενδικοφανείς προσφυγές, επισυνάπτοντας και αναλύοντας τη με αριθ./2020 απόφαση του ΣΤΕ για αφανείς εταιρείες και η οποία αφορά ερμηνεία του προγενέστερου Κ.Φ.Ε. [ν.2238/1994] και διαφορετικών νομικών διατάξεων από τις κρίσιμες στη παρούσα υπόθεση, εντούτοις ισχυρίζεται, ότι έχει άμεση συνάφεια με την υπό κρίση υπόθεση και τους προτεινόμενους εκ μέρους της ισχυρισμούς και επιχειρήματα.

Επειδή, το Διοικητικό Εφετείο - Τμήμα Τριμελές, με την υπ' αριθ./2022 απόφαση:

“Απορρίπτει την προσφυγή ως απαράδεκτη ως προς την προσβαλλόμενη σιωπηρή (τεκμαιρόμενη) απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της/29.03.2021 ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της από 26.02.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ) Φ Α.Ε. Αθηνών (υπό στοιχ. Α προσβαλλόμενη απόφαση).

Δέχεται την προσφυγή κατά τα λοιπά.

Ακυρώνει την/30.09.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. (υπό στοιχ. Β προσβαλλόμενη απόφαση).

Αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με το σκεπτικό, ότι: “..... Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη η κρινόμενη προσφυγή κατά το μέρος που με αυτήν προσβάλλεται η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ε.Δ. της/2021 ενδικοφανούς προσφυγής που κατέθεσε η προσφεύγουσα κατά της από 26.02.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 (υπό στοιχείο Α προσβαλλόμενη πράξη). Περαιτέρω, πρέπει να γίνει δεκτή η κρινόμενη προσφυγή, κατά το μέρος που με αυτήν προσβάλλεται η/2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., να ακυρωθεί η τελευταία και να αναπεμφθεί η υπόθεση στην ως άνω Διεύθυνση, προκειμένου το αρμόδιο όργανο να αποφανθεί, υπό τον όρο της συνδρομής των λοιπών προϋποθέσεων του παραδεκτού άσκησης της/18.02.2021 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της σιωπηρής απόρριψης της/02.09.2020 επιφύλαξης που κατέθεσε η προσφεύγουσα μετά από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, για τα αιτήματα που διατυπώθηκαν στην εν λόγω επιφύλαξη και να εξετασθεί περαιτέρω, μετά από

συνεκτίμηση του συνόλου των συνυποβληθέντων με αυτήν στοιχείων....“”

Επειδή, 1. Η προσφεύγουσα συμμετείχε στην κοινοπραξία με την επωνυμία «..... Α.Ε.», η οποία συστάθηκε με το από 13.12.2001 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Σύστασης Κοινοπραξίας με έδρα την Κηφισιά Αττικής, επί της οδού αρ. και με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Η Κοινοπραξία συστάθηκε με την αρχική επωνυμία «..... Α.Ε. - Α.Ε. - Α.Τ.Ε. - Α.Ε.» και είχε ως καταστατικό σκοπό την υποκατάσταση της αναδόχου της εργολαβίας του 2ου μέρους του έργου «..... - Β' ΦΑΣΗ», ύστερα από έγκριση του Οργανισμού (.....).

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:

A) 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.

B) 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 η 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, δύναται 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, σύμφωνα με την Ε 2205/2020 με ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 4 του άρθρου 26](#) του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ Α' 167), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το [άρθρο 15](#) του ν.[4646/2019](#) (ΦΕΚ Α' 201), για τη φορολογική μεταχείριση των επισφαλών απαιτήσεων.

“1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 15](#) του ν. [4646/2019](#) αντικαταστάθηκε η [παραγράφος 4 του άρθρου 26](#) του ν.[4172/2013](#) (ΚΦΕ). Οι προϊσχύουσες διατάξεις της παρ. 4 αποτελούν πλέον την περίπτωση α' της ισχύουσας [παρ. 4 του άρθρου 26](#), ενώ προστέθηκαν και νέες περιπτώσεις β' και γ'. Με τη νέα περίπτωση β' ρυθμίζεται η διαγραφή απαιτήσεων μικρής αξίας, ενώ με την περίπτωση γ' ρυθμίζεται η διαγραφή απαιτήσεων στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού.

2. Ως προς την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων, σύμφωνα με την [παρ. 13 του άρθρου 66](#) του ν. [4646/2019](#), ορίζεται ότι οι διατάξεις της περίπτωσης β' της [παραγράφου 4 του άρθρου 26](#) του ΚΦΕ ισχύουν για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο δημιουργήθηκε η απαίτηση, ενώ εφαρμόζονται και στην περίπτωση που έχει ήδη σχηματισθεί πρόβλεψη μέχρι την έναρξη ισχύος της περ. β'. Οι διατάξεις της περ. γ' της παρ. 4 ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. [4646/2019](#), ήτοι από τις 12.12.2019.

Ειδικότερα:

Β. Οριστική διαγραφή απαιτήσεων στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού (άρθρο 26 παρ. 4 περ. γ')

15. Με τη νέα περίπτωση γ' της [παραγράφου 4 του άρθρου 26](#) του ΚΦΕ ορίζεται ότι απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύναται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της [παραγράφου 4 του άρθρου 26](#), περί ανάληψης όλων των κατά νόμο ενεργειών προκειμένου για τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων.

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](#).

Επισημαίνεται ότι η αναφορά στις διατάξεις του [άρθρου 22](#) ΚΦΕ έχει το νόημα ότι η συγκεκριμένη διαγραφή είναι δυνατή (διενεργείται, δηλαδή, με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) ΚΦΕ), ακόμα και αν δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη ή κατά το μέρος που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, διότι θεωρείται ότι εντάσσεται στις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές τις επιχείρησης. Η αναφορά στο [άρθρο 22](#) ΚΦΕ δεν συνεπάγεται την εκ νέου εξέταση των προϋποθέσεων που τίθενται υπό στοιχεία α', β' και γ' του εν λόγω άρθρου, για αυτό και στην περίπτωση γ' της [παρ. 4 του άρθρου 26](#) ΚΦΕ αναφέρεται ότι η έκπτωση διενεργείται «με βάση» και όχι «υπό τις προϋποθέσεις» του [άρθρου 22](#) ΚΦΕ.

16. Στις διατάξεις αυτές εμπίπτουν οι απαιτήσεις για τις οποίες η επιχείρηση δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 26](#), ήτοι εξαιρουμένων των απαιτήσεων για τις οποίες δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 26](#), όπως είναι οι περιπτώσεις της [παρ. 2 του άρθρου 26](#) του ΚΦΕ.

17. Οι διατάξεις της περ. γ' εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του νόμου [4646/2019](#), ήτοι για διαγραφές απαιτήσεων που πραγματοποιούνται από τις **12.12.2019** και μετά.”

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./31.08.2020 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' αριθ./31-8-2020 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 αριθ./01.10.2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 26.02.2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ [αποστολή έκθεσης ελέγχου με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2023 ΕΜΠ/13.02.2023 σε έγγραφό μας με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/07.02.2023], **1)** κατά την ημερομηνία υπογραφής της Αμοιβαίας Συμφωνίας Διαγραφής η προσφεύγουσα οντότητα συμμετείχε στη Κ/Ξ με την επωνυμία «..... Α.Ε» - ΑΦΜ: **με ποσοστό 37%**. Συνεπώς η προσφεύγουσα και η Κ/Ξ είναι συνδεδεμένες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 2 περ. ζ' του Ν.4172/2013, **2)** Η προσφεύγουσα οντότητα έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία το

ποσό των 5.613.954,83 € που αφορά την ζημιά από συμμετοχή σε Κ/Ξ, λόγω διάλυσης, 3) Η προσφεύγουσα οντότητα με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 έχει συμπεριλάβει στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης το ποσό των 5.613.954,83 €, 4) Με βάση το από 18.12.2019 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Λύσεως Κοινοπραξίας με την επωνυμία «..... Α.Ε» από τις συμβαλλόμενες οντότητες α. ΑΕ με ΑΦΜ:, β., με ΑΦΜ:..... και γ. ΑΕ με ΑΦΜ: και την με αριθ./27-12-2019 δήλωση διακοπής εργασιών της Κ/Ξ που υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, η ως άνω Κ/Ξ έχει διακόψει την λειτουργία της από 27.12.2019.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε ρητώς η με αριθ. πρωτ./02.09.2020 επιφύλαξη επί της υπ' αριθ./31.08.2020 Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, καθώς δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του ποσού των 5.420.532,88 € για τους λόγους που αναγράφονται ανωτέρω (συμμετοχή της προσφεύγουσας στη Κ/Ξ με την επωνυμία «..... Α.Ε» - ΑΦΜ: με ποσοστό 37%), το οποίο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 Ν.4172/2013 όπου ρητά αναφέρεται ότι: **“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%)”** με αποτέλεσμα την μη αναγνώριση από τον έλεγχο σαν οργανικό έξοδο (εκπιπόμενη δαπάνη).

Επειδή, ορθώς απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ./02.09.2020 επιφύλαξη επί της υπ' αριθ./31.08.2020 Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, καθώς δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 5.420.532,88 € σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

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 & 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, με το [άρθρο 9 παρ. 2](#) του Ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: **«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»**

Επειδή, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. /18.02.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ’, και με τον διακριτικό τίτλο “..... Α.Ε.”, με Α.Φ.Μ.

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.