



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604536

**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα 21/03/2017  
Αριθμός απόφασης: 2126

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/.....(ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 ΠΟΛ 1002/31.12.....Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-.....).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-.....Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. 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 01/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας ....., ΑΦΜ ....., εδρεύουσα στη ....., στο ....., κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου ή προστίμου | Διαχειριστική φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------|----------------------------|
| 1   |                |                   |                                    | Εισόδημα                |                                   | 265.257,68                 |
| 2   |                |                   |                                    | Εισόδημα                |                                   | 232.765,46                 |

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .....οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 01/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας ....., ΑΦΜ ....., 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:

α) Με την υπ' αρ. ....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οικονομικού έτους .....επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 143.520,82 €, πλέον 121.095,90 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ. ....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οικονομικού έτους .....επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 145.478,41 €, πλέον 87.287,05 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης προέκυψε ότι ο λογαριασμός 44.11. "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" είχε λογιστικό υπόλοιπο μετά την .....ποσό 0,00 €. Στη συνέχεια διαπιστώθηκε ότι στις διαχειριστικές περιόδους ..... & .....σχηματίστηκαν προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 31 παρ 1 θ του Ν 2238/1994 , όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τους νόμους 3522/2006 και 3525/2007. Σύμφωνα με τα συμπεράσματα του ελέγχου για τις προαναφερόμενες χρήσεις οι σχηματισθείσες προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν υπολογίστηκαν σωστά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 31 παρ 1 θ του Ν 2238/1994, και η επιχείρηση εξέπεσε μεγαλύτερα ποσά από τα ορθά από τα κέρδη χρήσης της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Πλημμελής αιτιολογία των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε τις δηλωθείσες επισφαλείς απαιτήσεις
3. Επί του ισχυρισμού περί εσφαλμένου υπολογισμού του πρόσθετου φόρου

### **Επί του παραδεκτού της ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή,** η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή στρέφεται κατά των υπ' αρ. .... Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών .....& ..... Παράλληλα συμπεροσβάλλει τις εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α, Κ.Τ.Χ., Κ.Φ.Α.Σ και φόρου εισοδήματος. Σύμφωνα με την πάγια θέση της θεωρίας και της νομολογίας η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της εκδοθείσας καταλογιστικής πράξης, στερείται εκτελεστότητας και ως εκ τούτου δεν προσβάλλεται αυτοτελώς με οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα ή μέσο παραδεκτά, παρά μόνο συμπεροσβάλλεται με την καταλογιστική πράξη (ενδεικτικά 12802/2004Διοικ Πρωτ. Αθηνών, Αρχ. Ν.2007/396).

**Επειδή,** με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται αυτοτελώς οι εκθέσεις ελέγχου που αφορούν στον Φ.Π.Α., στον Κ.Τ.Χ. και στον Κ.Φ.Α.Σ., χωρίς να συμπεροσβάλλονται οι αντίστοιχες καταλογιστικές πράξεις, κατά το σκέλος που η προσφυγή στρέφεται κατά των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου ασκείται απαράδεκτα και πρέπει να απορριφθεί.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ**

**Επειδή**, η έκδοση της πράξης στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του ν.1521/1950 όπως τροποποιήθηκε με το ν.2892/2001 άρθρο 1 και το ν.3842/2010, στις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37, και 72 του Κ.Φ.Δ (Ν.4174/.....) και στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 5 και 9 Ν. 2523/1997

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει στις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειρισταωμένα.

Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειρισταωμένα.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ ΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΩΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. θ' παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: « **θ)** Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιχειρήσεις, μετά την αφαίρεση: **αα)** των επιστροφών ή εκπτώσεων, **ββ)** της αξίας των πωλήσεων ή παροχής

υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και **γγ)** του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

(.....)

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτηση της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Με την εξάντληση των ένδικων μέσων εξομοιούται η διαγραφή απαίτησης σύμφωνα με συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1016/7-2-2005 αναφέρεται ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται τα δύο πρώτα εδάφια της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων. Με τις νέες αυτές διατάξεις, επανέρχεται καταρχήν το καθεστώς που είχε θεσπισθεί με το ν. [2065/1992](#), με ορισμένες τροποποιήσεις, δηλαδή ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις.

Ειδικότερα, καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες (εσωτερικού και εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προκύπτουν από τα βιβλία, τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ. λόγω της φερεγγυότητας των πελατών αυτών, καθώς και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος και οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Αντίθετα, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, τους ελεύθερους επαγγελματίες, και τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων και οι οποίες, για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες, εκδίδουν Α.Π.Υ., θα λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια. Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή οι υπηρεσίες, δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, αυτός δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων επί της οποίας υπολογίζεται η πρόβλεψη.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του π.δ. 186/1992.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, εκτός αν το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης (πτώχευση του πελάτου και δεν υφίσταται πτωχευτική περιουσία για την ικανοποίηση της

απαιτήσης). Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω αφορούν στην απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, που έχουν προέλθει από πελάτες μόνο, καθόσον ο υπολογισμός των αποσβέσεων υπολογίζεται επί της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως. Αν υπάρχει ζημία από άλλη αιτία, αυτή θα εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συνιστά απώλεια κεφαλαίου.».

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την από .....έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ο φορολογικός έλεγχος διερεύνησε διεξοδικά τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που καταχωρήθηκαν στις χρήσεις ..... και ..... Για τη χρήση ..... η σχηματισθείσα πρόβλεψη για τις επισφάλειες σύμφωνα με τα βιβλία της προσφεύγουσας ήταν 590.048,48€. Για τη χρήση .....η σχηματισθείσα πρόβλεψη ήταν 733.969,42€. Η σχηματισθείσα πρόβλεψη για επισφάλειες κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ήταν πολύ μεγαλύτερη από το όριο του νόμου, το οποίο είναι 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες και σε κάθε περίπτωση το ποσοστό αυτό του 0,5% δεν μπορεί να υπερβαίνει το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφής τέλος χρήσης. Για τη χρήση ..... το ποσό που μπορούσε να δικαιολογηθεί ως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανέρχονταν σε 27.760,64€ και για τη χρήση .....το αντίστοιχο ποσό ανέρχονταν σε 26.768,99€. Κατά συνέπεια τα ποσά των προβλέψεων για επισφάλειες που δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα ήταν εκτός των ορίων που προβλέπει η νομοθετική διάταξη του αρ.31§1θ ν.2238/1994.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, εφαρμόζοντας την εξαιρετική διάταξη του αρ.31§1θ ν.2238/1994, η οποία αναφέρει ότι «...**εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης...**» **αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού των επισφαλών πελατών μόνο στη χρήση .....ως εξής:**

1. Το ποσό των 30.921,66 € που αφορά οριστική διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων πελατών μικρότερων των 1000,00 € και
2. Το ποσό των 107.932,49 € που αφορά οριστική διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων πελατών για τους οποίους προσκόμισε τελεσίδικες αποφάσεις δικαστηρίων (πιστοποιητικά δικαστηρίων για τη μη άσκηση περαιτέρω ένδικων μέσων) και βεβαιώσεις υποθηκοφυλακείου για μη ύπαρξη περιουσίας.

Συνολικά οι επισφαλείς απαιτήσεις πελατών που αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τη χρήση .....ήταν 138.854,15€.

Στην ίδια χρήση ο φορολογικός έλεγχος ΔΕΝ αναγνώρισε για έκπτωση τα υπόλοιπα πελατών, για τα οποία έχουν κατατεθεί οι σχετικές αγωγές σε επόμενες χρήσεις και δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις ή εκδόθηκαν αλλά δεν τελεσιδίκησαν, διότι στη διάταξη του αρ.31§1θ ν.2238/1994 ορίζεται ότι για το χαρακτηρισμό μιας απαίτησης ως επισφαλούς θα πρέπει εντός της χρήσης να

έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα με τα οποία μπορεί να ο δικαιούχος να επιδιώξει την είσπραξή της.

Αναλυτικά στις σελίδες 22 έως 25 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος αναφέρονται οι πελάτες των οποίων οι οφειλές προς την προσφεύγουσα δεν αναγνωρίστηκαν και ιδίως στις σελίδες 23-25 εξειδικεύεται και **αιτιολογείται** για ποιο λόγο δεν αναγνωρίστηκαν οι εν λόγω απαιτήσεις της προσφεύγουσας ως επισφαλείς.

Για τη χρήση ..... δεν αναγνωρίστηκαν από τον φορολογικό έλεγχο ποσά επισφαλών απαιτήσεων για έκπτωση από τα ακαθάριστα εισοδήματα πέραν του ποσοστού του 0,5%, διότι για τη συγκεκριμένη χρήση δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από αυτά που ορίζει ο νόμος, που να στοιχειοθετεί τις επιπλέον επισφάλειες που δήλωσε η προσφεύγουσα. Κατά συνέπεια το ποσό των 590.048,48€ που εξέπεσε η επιχείρηση στην εν λόγω χρήση λόγω επισφαλειών θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως μη νόμιμο και ως εκ τούτου η ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε όλες τις δηλωθείσες επισφαλείς απαιτήσεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, μη νόμιμα επιβλήθηκαν σε βάρος της πρόσθετοι φόροι κατά το άρθρο 1 του ν. 2523/1997, ενώ θα έπρεπε να εφαρμοσθή στην περίπτωση της, η νεότερη και ευμενέστερη ποινή καθώς ο πρόσθετος φόρος αποτελεί ποινή και η ανάλογη ρύθμιση του άρθρου 58 του ν. 4174/.....κρίνεται επιεικέστερη.

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/.....όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:« 17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.....και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12....., εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α. υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β. υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ. δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/.....όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:« 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του 4337/2015, οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ', εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4337/2015 (12.10.2015) **και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.....ή υποθέσεις από 1.1....., για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.....οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/.....** εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Συνεπώς απορρίπτεται ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλε πρόσθετους φόρους κατά το άρθρο 1 του ν. 2523/1997, ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ....επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη** της από 01/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας ....., ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των υπ' αριθ. 748/2016 και .....οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**ΟΙΚ. ΕΤΟΣ .....**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 144.161,78        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 121.095,90        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>265.257,68</b> |

**ΟΙΚ. ΕΤΟΣ .....**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 145.478,41        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 87.287,05         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>232.765,46</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.