



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

11/10/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

3416

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ.Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ.Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ.Δ.Ε.Δ.12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 13-5-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, με ΑΦΜ,κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΠΟΥ ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΙΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ	Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΠΟΥ ΠΑΡΕΛΑΒΕ ΤΗΝ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ	Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ		13-05-2016
ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ :		

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος Φόρου η προστίμου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ (100%)
1		12/04/2016	18/04/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2010	18.209,58 €	18.209,58 €

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ./30-12-2015 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, διενεργήθηκε για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 Ν. 2238/94.

Σύμφωνα με τον διενεργηθέντα έλεγχο, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν με λογιστική αναμόρφωση, με την πρόσθεση στα δηλωθέντα κέρδη μιας(1) λογιστικής διαφοράς συνολικού ποσού 81.544,21ευρώ, και συγκεκριμένα του υπολοίπου του λογαριασμού 44.11 της 31.12.2009, που σχηματίστηκε για προβλέψεις επισφαλών πελατών από τη χρήση 2005 έως 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 Ν.3296/2004.

-Με την υπ' αριθμ./12-01-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 – 31.12.2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, προσδιορίστηκε διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 8.353,02 Ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 9.856,56 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 18.209,58 Ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ

<<.....

Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή όφειλε να ελέγξει εάν από το σύνολο των προβλέψεων των ετών 2005,2006,2007,2008 και 2009 υπήρχε υπόλοιπο πρόβλεψης.(Όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα ενώπιων σας ισοζύγια, δεν υπήρχε υπόλοιπο επισφαλών απαιτήσεων). Αντιθέτως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου 2010 και στο έτος αυτός καταλόγισε δήθεν επισφαλείς απαιτήσεις που εμφάνιζε η επιχείρηση το 2009 (βλ. και θέση του ελέγχου επί των ισχυρισμών της επιχείρησης στη σελ. 24 της από 12/04/2016 έκθεσης ελέγχου).

.....>>

2.ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΒΛΗΘΕΙΣΑ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

.....

Από την από 12/04/2016 θεωρημένη έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η επιβολή του επιβληθέντος φόρου εισοδήματος έγινε χωρίς αιτιολογία.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος απλά αναφέρει στις σελίδες 16 και 25 της οικείας έκθεσης ελέγχου ότι τα κέρδη που προέκυψαν από τον έλεγχο των αποτελεσματικών λογαριασμών και της απογραφής αναμορφώνονται σύμφωνα με τα ισχύοντα των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 παρ.1 περ.θ'.

3.ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

<<Πέραν του γεγονότος ότι επιβλήθηκε ο συγκεκριμένος φόρος στην χρήση 2010, η φορολογική αρχή παρέλειψε κατά την επιβολή της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 να εξετάσει και να συμψηφίσει το φόρο που καταλογίστηκε στα επόμενα έτη λόγω της πραγματικής ύπαρξης υπολοίπου επισφαλών απαιτήσεων.

Συγκεκριμένα, το έτος 2011 επιβλήθηκε φόρος 62.000 €, το έτος 2012 19.544,21€.

Το ύψος του φόρου για τα έτη 2011 και 2012 προκύπτει αντιστοίχως από τις φορολογικές δηλώσεις εκείνων των ετών.

Εφ' όσον καταλογίζεται ο συγκεκριμένος φόρος στη χρήση 2010, πρέπει να γίνει δεκτός σαν έξοδο ο συμψηφισμός των δυο επισφαλών απαιτήσεων 2011 και 2012 και να μειωθούν τα αντίστοιχα κέρδη. Επομένως πρέπει να μειωθεί αντίστοιχα ο φόρος των δυο παραπάνω ετών και να επιστραφεί >>.

Επί της από 13-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης,με ΑΦΜ,μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.3296/2004 <<δαπάνες επιχειρήσεων>>, προβλέπεται ότι:

1.....

2.....

3. Τα δύο πρώτα εδάφια της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αντικαθίστανται ως εξής:

«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 επιτηδευματίες, 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.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 503, 521 528 και 721 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

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 ή κοινότητες, 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 απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διε γράφησαν 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 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').

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.»

4. Το ποσό των προβλέψεων, που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» του πρώτου ισολογισμού που θα συντάξουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2004, λόγω μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Η απόδοση του φόρου αυτού γίνεται με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης δημόσια οικονομική υπηρεσία, εντός δύο μηνών από τη λήξη της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, η οποία ορίζεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 17 του Π.Δ. 186/1992. Ο φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των αντίστοιχων δύο διμήνων. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του πιο πάνω ποσού φόρου θεωρείται ως μη υποβληθείσα και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Με την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, των μετόχων, εταίρων, καθώς και του επιχειρηματία που ασκεί ατομικά την επιχείρηση. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής του εναπομείναντος ποσού, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος.

Οι διατάξεις των άρθρων 66 έως 71, 74, 75 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) και του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α) έχουν εφαρμογή και για τον επιβαλλόμενο με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1016/2005 Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3296/14.12.2004 (ΦΕΚ 253Α') που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (άρθρο 9).

1.

2.

3. 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.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για τη διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης, όπως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις (1122241/2246/A0012/ΠΟΛ. 1238/1994 εγκύκλιός μας).

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης - αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες. Δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Με το ίδιο ποσοστό (1%) θα υπολογίζουν πρόβλεψη και οι εμπορικές επιχειρήσεις για τις λιανικές πωλήσεις επί πιστώσει διαρκών καταναλωτικών αγαθών, που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 - 503, 521 - 528 και 721 - 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε. Η πρόβλεψη αυτή θα υπολογίζεται επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 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 ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθόσον οι απαιτήσεις αυτές θεωρούνται ασφαλούς εισπραξέως. Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη το υπόλοιπο του λογαριασμού "Γραμμάτια εισπρακτέα", καθόσον ρητά στο νόμο αναφέρεται μόνο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Πελάτες". Αντίθετα, για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "Πελάτες" αφαιρούνται επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων, ενώ οι προκαταβολές πελατών δεν λαμβάνονται υπόψη, καθόσον αυτές καταχωρούνται σε λογαριασμό παθητικού (Γνωμ. ΕΣΥΛ 228/1994).

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου, στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό "Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων".

Η εμφάνιση της πρόβλεψης αυτής στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης θα γίνεται ως εξής:

ΕΓΛΣ Λογ. 83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Σε Λογ. 44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Περαιτέρω, η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων ι όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τούς 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.

Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεση της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι. Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή αυτού και στη συνέχεια, το ποσό της απαίτησής του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μεταφέρει το ποσό που εισέπραξε στα αποτελέσματα χρήσεως.

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 πελάτη και δεν υφίσταται πτωχευτική περιουσία για την ικανοποίηση της απαίτησης). 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.

Τέλος, με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων προβλέπεται, ότι 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 του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Συνεπώς, κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής θα ληφθούν υπόψη τα ποσά των προβλέψεων που σχημάτισε και εμφάνισε στα βιβλία. της η επιχείρηση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του νόμου αυτού στις πέντε πρώτες διαχειριστικές χρήσεις αρχής γενομένης από τη χρήση 2005, ήτοι το σύνολο των προβλέψεων των χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 και περαιτέρω, τα ποσά αυτά θα μειωθούν με τις διαγραφείσες επισφαλείς απαιτήσεις στις πιο πάνω χρήσεις. Αν στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης 2009 (τέλος πενταετίας) στο λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" με 31/12/2009 υπάρξει υπόλοιπο ποσό πρόβλεψης, το ποσό αυτό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στη χρήση 2010 και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα της επιχείρησης.

Όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%), στο ποσό του αποθεματικού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" του πρώτου Ισολογισμού που θα συντάξουν οι επιχειρήσεις μετά την 30η Δεκεμβρίου 2004, λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Δηλαδή, σε φορολογία υπόκειται το ποσό της πρόβλεψης που είχαν σχηματίσει οι επιχειρήσεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. όπως αυτές ίσχυαν πριν από την τροποποίηση τους με το Ν. 3091/2002 με τον οποίο ως γνωστόν, είχε καθιερωθεί η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μέσω οριστικών εγγραφών για ης χρήσεις 2003 και 2004. Διευκρινίζεται, ότι επειδή οι επιχειρήσεις κατά την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων με οριστικές εγγραφές, υποχρεούνται, εφόσον εμφάνιζαν στα βιβλία τους υπόλοιπο (αναπόσβεστο) του ανωτέρω λογαριασμού προβλέψεων, να αποσβέσουν πρώτα το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. 1111373/13303/Β0012/ΠΟΛ. 1133/2003 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. (1021577/10206/Β0012/ΠΟΛ. 1038/2003 εγκύκλιος), δεν μπορούν να μειώσουν το υπόλοιπο του υπόψη λογαριασμού αυθαίρετα (αδικαιολόγητα) με τυχόν πελάτες που κατά την κρίση τους θεωρούν ανεπίδεκτους είσπραξης, αλλά μόνον εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της ως άνω Απόφασης και στη συνέχεια βέβαια να υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) το υπόλοιπο.

Επομένως, αν η επιχείρηση κλείνει ισολογισμό με 31/12, θα ληφθεί υπόψη κατ' αρχήν το ποσό του αποθεματικού που εμφάνιζε στα βιβλία της με 31/12/2002 στο λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις".

Το ποσό αυτό θα μειωθεί μόνο με τις διενεργηθείσες κατά τις χρήσεις 2003 και 2004 διαγραφές επισφαλών πελατών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1133/2003

Απόφαση του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών (διαγραφή πελατών για τους οποίους έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, διαγραφή μικροαπαιτήσεων μέχρι 150 ευρώ κλπ.).

Τυχόν υπόλοιπο που απομένει και εμφανίζεται στον ισολογισμό με 31/12/2004 δεν μεταφέρεται σε καμία περίπτωση στα αποτελέσματα προκειμένου να μειώσει τυχόν ζημίες της χρήσης, αλλά φορολογείται σε κάθε περίπτωση αυτοτελώς με συντελεστή 25%.

Επειδή είναι ενδεχόμενο. ορισμένες επιχειρήσεις να έχουν εμφανίσει στο λογαριασμό των προβλέψεων, ποσό μεγαλύτερο από αυτό που προέκυπτε με την εφαρμογή των ποσοστών 1% και 0,5% που προβλεπόταν από το νόμο, αλλά με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος να είχαν αναμορφώσει τα αποτελέσματα με την προσθήκη των επιπλέον ποσών, είναι αυτονόητο ότι τα επιπλέον αυτά ποσά, παρά το γεγονός ότι εμφανίζονται στο υπόλοιπο τού υπόψη λογαριασμού προβλέψεων. δεν θα υπαχθούν εκ νέου σε φορολογία με είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) γιατί θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας στο ίδιο εισόδημα.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, των μετόχων κλπ. Η καταβολή του φόρου γίνεται με την υποβολή δήλωσης εντός 2 μηνών από τη λήξη της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, η οποία ορίζεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. Ο φόρος καταβάλλεται σε 3 ίσες διμηνιαίες δόσεις, από ης οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των αντίστοιχων δύο διμήνων. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του πιο πάνω ποσού φόρου θεωρείται ως μη υποβληθείσα και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής του εναπομείναντος ποσού, δεν οφείλεται περαιτέρω φόρος εισοδήματος.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, για την απόδοση του φόρου 25%, εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Ν. 2523/1997 και του Ν. 2717/1999.

Επειδή, σύμφωνα με τον διενεργηθέντα μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 2010, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν με λογιστική αναμόρφωση, με την πρόσθεση στα δηλωθέντα κέρδη λογιστικής διαφοράς συνολικού ποσού 81.544,21 ευρώ και συγκεκριμένα του υπολοίπου του λογαριασμού 44.11 της χρήσης 31.12.2009, που σχηματίστηκε για προβλέψεις επισφαλών πελατών από τη χρήση 2005 έως 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 Ν.3296/2004, το οποίο η προσφεύγουσα δεν μετέφερε στο λογαριασμό 83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, στη χρήση 2010 όπως είχε υποχρέωση .

Επειδή, η απόφαση του ΣτΕ 870/2014, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρεται σε εταιρίες του ν. 1665/1986 (περί συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης), για τις οποίες σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α'151), όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 10 του άρθρου 14 του ν. 2459/1997, προβλέπονταν ειδική αντιμετώπιση των προβλέψεων επισφαλών πελατών και αναφέρεται σε χρήσεις προγενέστερες της ισχύος του άρθρου 9 Ν.3296/2004 και συγκεκριμένα χρήση 1996 και προγενέστερες.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφυγής

Επειδή, η με αριθμό/12-04-2016 εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκε νόμιμα σύμφωνα με το υπόδειγμα της ΔΕΛ Α 1055536 ΕΞ 2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 874/Β/8-4-2014, με πλήρη και επαρκή αιτιολογία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 Ν 4174/23013

Ως προς τον τρίτο λόγο της προσφυγής

Επειδή, ορθά και νόμιμα από τον έλεγχο προστέθηκε στα δηλωθέντα κέρδη της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, ως λογιστική διαφορά το υπόλοιπο του λογαριασμού 44.11 <<Προβλέψεις επισφαλών πελατών>> της 31.12.2009, που σχηματίστηκε για προβλέψεις επισφαλών πελατών από τη χρήση 2005 έως 2009 εκ ευρώ 81.544,21, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 Ν.3296/2004 και τις οδηγίες της ΠΟΛ 106/2005.

Ο φόρος που προέκυψε με συντελεστή φόρου 24% ήτοι 19.570,61 ευρώ, καταλογίστηκε με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη χρήση 2010.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αόριστοι και μη βάσιμοι δεδομένου ότι ο έλεγχος προέβη νόμιμα στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1θ ν 2238/94 όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 9 παρ 3 του Ν 3296/2004 και ερμηνεύτηκε με την Πολ 1016/2005, μεταφέροντας το υπόλοιπο της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» των λογιστικών βιβλίων την 31/12/2009, στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου 2010, ως υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/04/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ.πρωτ./13-05-2016 Ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, με ΑΦΜ

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

ΧΡΗΣΗ 2010

Φορολογία Εισοδήματος

Κύριος φόρος : 8.353,02 ευρώ

Προσαύξηση φόρου : 9.856,56 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ