



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/01/2019

Αριθμός απόφασης: 475

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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.

4. Την από 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησής τις, οδός &, κατά της με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /

πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

Με τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό 16.929,96 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ποσού 389.363,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **406.293,09 ευρώ**.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 31/08/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./.../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., προκειμένου να ελεγχθεί εάν πληρούνται οι οριζόμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την επιστροφή στην προσφεύγουσα, έπειτα από τη με αριθμ. πρωτ./2017 αίτησή της, φόρου εισοδήματος ποσού 761.796,30 ευρώ, που προέκυψε από την υποβληθείσα στην ως άνω Δ.Ο.Υ. με α/α/2016 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας και αυτού που είχε δηλώσει με την υποβληθείσα φορολογική δήλωση του φορολογικού έτους 2015. Πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν επιπλέον από τον έλεγχο και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας ποσό 2.685.262,94 ευρώ ως κάτωθι:

A	ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	
	Λοιπά έξοδα και Ζημιές από εγγραφές διόρθωσης αποσβέσεων προηγούμενων χρήσεων	82.353,95

	Διάφορα έξοδα που αφορούσαν προβλέψεις που είχαν προέλθει κατά τη συγχώνευση και σύσταση της νέας Δ.Ε.Υ.Α. και επειδή δεν αποτελούσε πραγματικό στοιχείο ενεργητικού μεταφέρθηκε στα έξοδα	23.388,00	
	Δαπάνες για αμοιβές συνεδριάσεων μελών Δ.Σ. που αφορούν προηγούμενες χρήσεις (2013 και 2014)	23.508,00	
	Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	2.331.254,67	
	ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ		2.460.504,44
B	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ν.2238/1994"		157.560,50
Γ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ		67.198,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ		2.685.262,94

Από το σύνολο των καταλογισθέντων λογιστικών διαφορών η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλει τις κάτωθι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Δαπάνες για αμοιβές συνεδριάσεων μελών Δ.Σ. που αφορούν προηγούμενες χρήσεις (2013 και 2014)	23.508,00
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	2.331.254,67
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ν. 2238/1994"	157.560,50
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	2.512.323,17

και ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση, της παραπάνω προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τους παρακάτω λόγους:

1. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΛΟΓΩ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, καθώς η προσβαλλόμενη δεν έλαβε καθόλου υπόψη τους διαλαμβανόμενους από αυτήν ισχυρισμούς στο με ημερομηνία 30/8/2018 υπόμνημα-σημείωμα, το οποίο νόμιμα παραδεκτά και εμπρόθεσμα κατέθεσε στην αρμόδια υπηρεσία παραβιάζοντας απροκατάληπτα την αρχή της προηγούμενης ακρόασης

2. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΝΟΜΟΥ, ΗΤΟΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26 ΤΟΥ Ν.4172/2013

A. Η προσβαλλόμενη παντελώς εσφαλμένα διαπιστώνει λογιστική διαφορά ποσού 2.331.254,67 ευρώ ως μη υπαγόμενο στην ως άνω διάταξη, καθώς έχουν αναληφθεί οι κατά νόμο ενέργειες για

την είσπραξη της απαίτησης, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο προσκομιζόμενο σημείωμα του Νομικού Συμβούλου της Επιχείρησης

Β. Η προσβαλλόμενη όλως παράνομα και αυθαίρετα προσθέτει στα φορολογικά αποτελέσματα της επίμαχης χρήσης το ποσό των 157.560,50 ευρώ, καθώς αυτό αναφέρεται στις φορολογικές χρήσεις των ετών 2011 και 2012, όταν οιδυνάμει του άρθρου 103 παρ. 1 εδ. α απαλλασσόταν της φορολογίας εισοδήματος, οπότε δεν επέφερε για τις χρήσεις αυτές καμία φορολογική ελάφρυνση.

Γ. Η λογιστική διαφορά ποσού 23.508 ευρώ οφείλεται στην ανθρωπίνως αδύνατη πρόβλεψη της αλλαγής αντιμετώπισης από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο κατά νόμο ελέγχει τις δαπάνες των, της κατάργησης και μάλιστα αναδρομικά από 1/1/2013 της απαγόρευσης χορήγησης αποζημιώσεων στα μέλη ΔΣ των, που το ίδιο είχε νομολογήσει ενόψει της εξομοίωσης τους με τις αποζημιώσεις των μελών των Δημοτικών Συμβουλίων.

3. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΝΟΜΟΥ, ΗΤΟΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 45 ΤΟΥ Ν.4172/2013 ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 1069/1980.

Εσφαλμένη ερμηνεία νόμου, ήτοι των διατάξεων των άρθρων 45 του ν. 4172/2013 και των διατάξεων του ν. 1069/1980, καθώς το άρθρο 45 του ν. 4172/2013 προβλέπει ρητά ότι τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δεν υπόκεινται σε φόρο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα είναι νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με κοινωφελή σκοπό, τόσο καταστατικό όσο και πραγματικό, τα έσοδα της πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού της ακριβώς με πόρους θεσμοθετημένους για το σκοπό αυτό.

1. ΕΠΙ ΤΟΥ 1^{ΟΥ} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή με το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου, ...»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2015, δυνάμει της με αριθμ./.../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

Επειδή στις 10/08/2018 ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων, καθώς και τη με αριθμ./..... προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου.

Επειδή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας το με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο, με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις της επί του πορίσματος του με αριθμ./2018 σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή, στη συνέχεια εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων στις 31/08/2018 η με αριθμ./2018 προσβαλλόμενη πράξη, αφού είχαν ήδη ληφθεί υπόψη οι απόψεις της προσφεύγουσας, όπως καταγράφονταν στο με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφό της. Εξάλλου ο έλεγχος στις σελ. 19 και 20 της με αριθμ./2018 οικείας έκθεσης ελέγχου αντικρούει αναλυτικά τις απόψεις της προσφεύγουσας που καταγράφονται στο ως άνω έγγραφο. Συνεπώς ο ισχυρισμός της ότι η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως βάσιμος.

2. ΕΠΙ ΤΟΥ 2^{ΟΥ} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ

2Α. Ως προς τη διαφορά ποσού 2.331.254,67 ευρώ

Επειδή στο άρθρο 26 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 σχετικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις ορίζεται:

«1. 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:

.....

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:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

2. 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 με την ΠΟΛ. 1056/2.3.2015 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κεφαλαίου Γ του Μέρους Δεύτερου του Ν.4172/2013 , αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

.....

2. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, καθόσον πλέον, δεν σχηματίζονται προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις, όπως συνέβαινε με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), αλλά αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση

του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης).

Δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και τα οποία επίσης τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν τηρούν στα λογιστικά βιβλία τους υπόλοιπα λογαριασμών πελατών, θα παρακολουθούν τις επισφαλείς απαιτήσεις τους εξωλογιστικά, τηρώντας καταστάσεις ανά πελάτη ή χρεώστη και ανά συναλλαγή. Οι καταστάσεις αυτές θα ενημερώνονται κάθε φορά που λαμβάνει χώρα μεταβολή στο υπόλοιπο του επισφαλούς πελάτη και θα είναι διαθέσιμες στη Φορολογική Διοίκηση, όταν αυτές ζητηθούν, συνοδευόμενες από όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη λήψη των κατάλληλων ενεργειών και τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων. Σημειώνεται ότι οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις των υπόχρεων με απλογραφικά βιβλία ν υπολογίζονται με τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις που εφαρμόζονται και στους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

.....

4. Στην έννοια της ληξιπρόθεσμης απαίτησης περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις των απαιτήσεων εκείνων που η ημερομηνία εξόφλησής τους έχει παρέλθει και ειδικότερα:

.....

Από τα ανωτέρω και με βάση την αιτιολογική έκθεση του ν.4172/2013 προκύπτει ότι η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται *ad hoc* με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες και εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Ωστόσο οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαίτησης και την φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της δεν διασφαλίζεται από ενέργειες όπως η ανάθεση διεκδίκησης της απαίτησης σε τρίτους (είσπρακτικές εταιρείες) ή η φραγή/διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνίας, κ.λπ.

Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την παρούσα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν θα αναγνωρίζονται φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2015 καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, χρεώνοντας το λογαριασμό, προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων ύψους 2.331.254,67 ευρώ, οι οποίες αφορούν απαιτήσεις από 614 πελάτες της άνω των 1.300,00 ευρώ που είναι ανείσπρακτες για χρονικό διάστημα άνω των 12 μηνών, σύμφωνα με τον πίνακα που παρουσιάζεται στις σελίδες 7-17 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Επειδή ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει στον έλεγχο όλες τις απαραίτητες νόμιμες ενέργειες που είχαν γίνει από πλευράς της για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης σε ένα δείγμα 63 απαιτήσεων από τις 614 που αναφέρθηκαν παραπάνω απαιτήσεις. Με το αριθμ. πρωτ./2018 απαντητικό έγγραφο της προσφεύγουσας προέκυψε ότι για τις 48 από αυτές οι αγωγές από πλευρά της έγιναν εντός της χρήσης 2016 και 2017 και μετά το σχηματισμό των προβλέψεων και την καταχώρησή τους στον οικείο λογαριασμό εξόδου. Για τις υπόλοιπες 15, καθώς και για όλους τους υπόλοιπους από τους συνολικά 614 επισφαλείς πελάτες, η προσφεύγουσα απάντησε προφορικά στον έλεγχο ότι για κάποιους δεν έγινε καμία ενέργεια μέχρι σήμερα, ενώ για τους υπόλοιπους οι αντίστοιχες αγωγές έγιναν τα επόμενα χρόνια. Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 το ποσό της δαπάνης των 2.331.254,67 ευρώ, που αφορά τις προβλέψεις για τις ως άνω επισφαλείς απαιτήσεις, δεν μπορεί να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προέβη στην ανάληψη των απαραίτητων ενεργειών προκειμένου να διασφαλιστεί το δικαίωμα είσπραξης για τις παραπάνω 614 απαιτήσεις και επικαλείται: α) τη με αριθμ./2015 και με ημερ. 16-03-2015 απόφαση Δ.Σ. της με την οποία διερευνήθηκαν οι εναλλακτικοί τρόποι είσπραξης οφειλών καταναλωτών της και συγκεκριμένα είτε απευθείας, είτε σε συνεργασία με τον Δήμο και τις και β) τη με αριθμ./2016 και με ημερ. 06-07-2016 απόφαση Δ.Σ. της, με την οποία οριστικοποιήθηκε η κατάσταση με τους καταναλωτές στους οποίους θα ασκηθούν αγωγές για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές τους. Κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ο έλεγχος δεν αξιολόγησε ορθά τα πραγματικά και νομικά περιστατικά, καθώς το κατά πόσο υπήρξαν πρόσφορες οι ως άνω ενέργειες αποδεικνύεται και από το γεγονός της είσπραξης ποσών 1.234.81 ευρώ και 541.302,44 ευρώ κατά τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, αφού πολλοί καταναλωτές έσπευσαν να εξοφλήσουν ή να ρυθμίσουν τις οφειλές τους

Επειδή οι παραπάνω αποφάσεις Δ.Σ. που επικαλείται η προσφεύγουσα δηλώνουν την πρόθεσή της να λάβει μέτρα και να προβεί στις απαραίτητες με βάση το νόμο ενέργειες και δεν αποτελούν από μόνες τους ενέργειες με βάση τις οποίες διασφαλίζεται το δικαίωμα της να

εισπράξει τις εν λόγω απαιτήσεις. Η προσφεύγουσα ούτε κατά τον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υποβληθείσα προσφυγή, προσκόμισε στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι είχε προβεί σε μέτρα και ενέργειες διεκδίκησης είσπραξης των 614 απαιτήσεων πριν από το σχηματισμό των αντίστοιχων προβλέψεων, συνεπώς ορθώς σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, οι σχηματισμένες προβλέψεις ύψους 2.331.254,67 ευρώ δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

2B. Ως προς τη διαφορά ποσού 157.560,50 ευρώ

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Οι διατάξεις του άρθρου 26 ισχύουν για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.»

Επειδή στο άρθρο 31 παρ. 1 περ. θ του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

.....

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.

.....

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

.....

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 στην παρ. 13 της ΠΟΛ. 1056/2.3.2015 διευκρινίζεται:

«13. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.). Με τις προγενέστερες αυτές διατάξεις οριζόταν ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος εάν 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 του επόμενου φορολογικού έτους, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, όπως εμφανίζεται στις 31.12.2014 πρέπει να μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις. Κατά συνέπεια, το πιο πάνω υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους 2014.

Είναι προφανές ότι οι υπερβάλλουσες του 1% ή 0,5% προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που είχαν σχηματισθεί με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) κατά τα προηγούμενα έτη (2013 και πριν) και οι οποίες δεν είχαν εκπέσει κατά το χρόνο σχηματισμού τους, δεν θα πρέπει να φορολογηθούν εκ νέου.»

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης την τελευταία διαχειριστική περίοδο για την οποία ίσχυε ο Ν. 2238/1994, έπρεπε να μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που ακολουθεί την πενταετία, ήτοι το φορολογικό έτος 2015, μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα έως και το προηγούμενο φορολογικό έτος. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εμφάνιζε στα βιβλία της ποσό 157.560,50 ευρώ, το οποίο αφορά προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που είχαν σχηματιστεί κατά τις χρήσεις 2012 και 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994. Το ποσό αυτό έπρεπε, όπως προαναφέρθηκε, να είχε μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού και να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις, κάτι το οποίο δεν έγινε. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εντελώς παράνομα και αυθαίρετα ο έλεγχος προσέθεσε το ποσό των 157.560,50 ευρώ στα φορολογητέα έσοδά της για τη χρήση 2015, καθώς αυτό αναφέρεται στις φορολογικές χρήσεις των ετών 2011 και 2012, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2Γ. Ως προς τη διαφορά ποσού 23.508 ευρώ

Επειδή στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 διευκρινίζεται:

«**Άρθρο 22**

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο **γενικός κανόνας** για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

.....»

Επειδή εξάλλου με την βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων της με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων. Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, ενώ οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω

και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι. (Σ.τ.Ε. 3328/1981, 810/1982, 2968/1988 άρθ.43 παρ. 1 περ. δ Ν 2190/20 και σχετικό έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών 1009074/157/Α0012/13.5.2008).

Επειδή, εν προκειμένω, στη χρήση 2015 η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της, και συγκεκριμένα στο λογαριασμό, δαπάνες για αμοιβές συνεδριάσεων μελών του διοικητικού συμβουλίου που αφορούν προηγούμενες χρήσεις συνολικού πόσου 23.508,00 ευρώ (11.052,00 ευρώ αφορούν τη χρήση 2013 και 12.456,00 ευρώ που αφορούν τη χρήση 2014). Συνεπώς, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις συγκεκριμένες δαπάνες για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015.

3. ΕΠΙ ΤΟΥ 3^{ΟΥ} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 44 του ν. 4172/2013** «φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Επειδή σύμφωνα με το **αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1053891 ΕΞ 2015/21.04.2015 έγγραφο** της Διεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι οι περιλαμβάνονται στις νομικές οντότητες της περ. ζ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ενώ στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν και οι, οι οποίες δεν έχουν συσταθεί ως ανώνυμες εταιρείες, αλλά με βάση τις διατάξεις του ν.1069/1980 αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, διεπόμενα από τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας.

Επειδή για τους σκοπούς του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με το **άρθρο 2 του ν. 4172/2013** «νομική οντότητα» ορίζεται κάθε μόνιμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,

Επειδή στο **άρθρο 45 του ν. 4172/2013** ορίζεται:

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις».

Επειδή στο άρθρο 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%)...»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1004412 ΕΞ 2016/08.01.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με θέμα τη φορολογική μεταχείριση των, μετά την έναρξη ισχύος του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994, οι οποίες είχαν εφαρμογή για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 1/1/2014, οι, μεταξύ άλλων, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κινητές αξίες.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις αναφερόμενες στο άρθρο αυτό περιπτώσεις.

3. Με το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1053891 ΕΞ2015/21.04.2015 έγγραφό μας διευκρινίστηκε ότι οι δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις περιλαμβάνονται στις νομικές οντότητες της περ. ζ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013. Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν και οι, οι οποίες δεν έχουν συσταθεί ως ανώνυμες εταιρείες, αλλά με βάση τις διατάξεις του ν. 1069/1980 αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, διεπόμενα από τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζεται διαφορετικά στο κεφάλαιο αυτό, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

.....

12. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 103 του ν. 2238/1994 έχουν καταργηθεί με το ν. 4172/2013, με συνέπεια οι να μην απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τα φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, προκύπτουν τα ακόλουθα

.....

ε) Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ 1044/10-2-2015 εγκύκλιό μας, σχετικά με τη διατήρηση σε ισχύ απαλλαγών από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 που προκύπτουν από ειδικές διατάξεις νόμων που είτε δεν καταργήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 είτε θεσπίστηκαν μεταγενέστερα, δεν καταλαμβάνουν τις απαλλαγές που προβλέπονταν στο άρθρο 103 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν. 2238/1994, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και αυτές του άρθρου 103 οι οποίες ρύθμιζαν τη φορολογική μεταχείριση των, καταργήθηκαν με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013

.....»

Επειδή κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 βρίσκονταν σε ισχύ οι ως άνω προαναφερόμενες διατάξεις, καθώς οι διατάξεις του ν. 4483/2017 που επικαλείται η προσφεύγουσα τέθηκαν σε ισχύ από 31/07/2017 σύμφωνα με το άρθρο 169 του ίδιου νόμου, προκύπτει ότι ορθώς φορολογήθηκαν τα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 29% και ο ισχυρισμός της ότι δεν υπόκειται στην υποχρέωση καταβολής φόρου εξαρχής ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου
 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....»,
 ΑΦΜ

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		178.357,70	2.863.620,64	2.863.620,64	2.685.262,94
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	798.976,63	20.250,37	20.250,37	778.726,26
	Χρεωστικό ποσό				
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ		36.380,33	36.380,33	36.380,33	
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ		800,00	800,00	800,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ			389.363,13	389.363,13	389.363,13
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			406.293,09	406.293,09	406.293,09

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.

