



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 17/12/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **2621**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από **26-07-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στον, ΤΚ, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά της **α)** με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **β)** του από 20.3.2019 Προσωρινού Διορθωτικού

Προσδιορισμού / Προστίμου Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 01/01/2015 - 31/12/2015 και του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-07-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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 την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ φορολογικού έτους 2015, επιστράφηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 634.595,45 ευρώ αντί του ποσού των 741.507,95 ευρώ το οποίο αιτούνταν με την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος, καθώς δεν αναγνώρισε επιστροφή φόρου 106.913,50 ευρώ και της επιβλήθηκε επί της διαφοράς πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 10.691,35 €.

Με τον από **20/03/2019** προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα ως επιστροφή το ποσό των 634.595,45 ευρώ αντί του ποσού των 741.507,95 ευρώ το οποίο αιτούνταν με την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος, και πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 10.691,35 €.

Με το υπ' αριθμ.Σημείωμα Διαπιστώσεων, του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ γνωστοποίησε τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στην προσφεύγουσα, προκειμένου αυτή να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της – αντιρρήσεις της σχετικά με το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 24/04/2019.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, (η οποία παρατάθηκε με την) και αφορά στη διενέργεια ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος, της περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της

εταιρείας, με **Α.Φ.Μ.** Με τη Δήλωση Φόρου Εισοδήματος της συγκεκριμένης χρήσης που καταχωρήθηκε στο **Taxisnet με αριθμό καταχώρησης** **στις 14-11-2016**, η ελεγχόμενη εταιρεία αιτήθηκε από τη φορολογική αρχή να προβεί στην επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, το οποίο ανερχόταν σε 741.507,95 ευρώ. Για τη δήλωση της συγκεκριμένης χρήσης έγινε έλεγχος από Ορκωτό Ελεγκτή και εκδόθηκε Φορολογικό Πιστοποιητικό με βάση τις διατάξεις του άρθρου 65^Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) χωρίς επιφύλαξη, με θέματα έμφασης ως προς το αμφισβητούμενο με την παρούσα προσφυγή ποσό, για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων. Πριν την έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού ο Ορκωτός Ελεγκτής απέστειλε ερώτημα προς το Υπουργείο Οικονομικών με θέμα σχετικό με τη νομιμότητα των λογαριασμών για επισφαλείς απαιτήσεις που μέχρι και σήμερα δεν έχει απαντηθεί.

Η προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και εμπόριο ενδυμάτων και παραγωγή ενέργειας από φωτοβολταϊκά συστήματα, τηρεί διπλογραφικά βιβλία και εκδίδει φορολογικά στοιχεία με χρήση ΦΤΜ, είναι εισηγμένη στο Χ.Α. και εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π

Η εταιρεία στη διάρκεια του φορολογικού έτους 2015 ξεκίνησε διαδικασίες για την δικαστική διεκδίκηση επισφαλών απαιτήσεων της, για τις οποίες δεν είχε προχωρήσει σε προηγούμενα φορολογικά έτη σε ενέργειες για την διεκδίκηση τους. Συγκεκριμένα κατέθεσε αγωγές σε 189 πελάτες-χρεώστες εσωτερικού και εξωτερικού με υπόλοιπα συνολικού ποσού 1.896.462,53€. Αυτές αφορούν απαιτήσεις από ατομικές, προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρείες και σχεδόν στο σύνολό τους δημιουργήθηκαν σε χρονικό διάστημα πέραν της πενταετίας, από το έτος των σχετικών προβλέψεων, ως ακολούθως:

Αναλυτικός πίνακας Με τους πελάτες εσωτερικού κατά των οποίων η ελεγχόμενη επιχείρηση κατέθεσε αγωγές για την διεκδίκηση των επισφαλών απαιτήσεων.

α/α	Κωδικός καρτέλας πελάτη	Επωνυμία	Υπόλοιπο Απαίτησης	Ημερομηνία τελευταίου Τιμολογίου	Ημερομηνία κατάθεσης Αγωγής	Ημερομηνία συζήτησης Δικαστηρίου	Απόφαση Δικαστηρίου
1	G610011		4.043,73	14-03-2011	19-10-2015	11-01-2017	
2	G300016		4.184,45	17-04-2002	19-10-2015	11-01-2017	
3	G150065		3.967,65	31-03-2005	19-10-2015	11-01-2017	
4	G320014		3.897,06	24-08-2009	19-10-2015	08-02-2017	
5	G540088		3.077,23	25-10-2005	19-10-2015	08-02-2017	
6	G160008		2.632,02	16-03-2010	19-10-2015	08-02-2017	
7	G850003		2.730,06	04-10-2001	19-10-2015	08-03-2017	
8	G180039		2.430,10	31-12-2010	19-10-2015	08-03-2017	
9	G300017		2.553,89	31-12-2010	19-10-2015	08-03-2017	
10	G190043		2.623,70	13-08-2009	19-10-2015	05-04-2017	
11	L8101092		2.624,28	03-09-2009	19-10-2015	05-04-2017	
12	G100084		9.972,00	31-12-2009	19-10-2015	11-01-2017	

13	G170025		4.706,93	13-02-2002	19-10-2015	11-01-2017	
14	G620003		4.636,01	30-11-2010	19-10-2015	11-01-2017	
15	G490011		4.887,96	08-07-2011	19-10-2015	08-02-2017	
16	G600002		5.575,24	18-10-2011	19-10-2015	08-02-2017	
17	G720003		6.596,93	19-06-2003	19-10-2015	08-02-2017	
18	G570028		7.987,32	31-12-2009	19-10-2015	08-03-2017	
19	G110062		7.925,68	23-12-2008	19-10-2015	08-03-2017	
20	G610009		8.525,56	21-03-2009	19-10-2015	08-03-2017	
21	G150072		7.336,28	31-12-2008	19-10-2015	05-04-2017	
22	G570019		6.557,68	30-03-2012	19-10-2015	05-04-2017	
23	G530003		6.608,95	03-11-2009	19-10-2015	05-04-2017	
24	G480005		6.481,00	29-10-2010	19-10-2015	05-04-2017	
25	G150075		8.662,11	24-07-2008	19-10-2015	10-05-2017	
26	G410020		5.894,96	22-09-2010	19-10-2015	10-05-2017	
27	G820002		7.118,64	06-10-2001	19-10-2015	10-05-2017	
28	G510005		7.183,45	13-12-2011	19-10-2015	10-05-2017	
29	G110036		124.100,11	15-10-2003	19-10-2015	05-04-2016	
30	G540063		85.198,76	30-03-2005	19-10-2015	05-04-2016	
31	G620016		47.430,81	29-03-2002	19-10-2015	05-04-2016	
32	G350013		32.353,24	31-12-2008	19-10-2015	05-04-2016	
33	G100063		2.983,43	27-04-2006	26-10-2015	14-06-2017	
34	G150058		10.303,76	14-04-2004	26-10-2015	10-05-2017	
35	A807004		11.119,30	18-10-2001	26-10-2015	14-06-2017	
36	G450001		14.418,31	31-12-2002	26-10-2015	14-06-2017	
37	G160021		15.115,85	10-05-2010	26-10-2015	14-06-2017	
38	G100023		9.940,80	02-10-2003	26-10-2015	10-05-2017	
39	G220006		16.002,55	18-05-2009	26-10-2015	14-06-2017	
40	G100081		22.571,71	28-03-2008	26-10-2015	15-11-2016	
41	G150096		26.210,66	11-01-2013	26-10-2015	15-11-2016	
42	G230008		28.762,20	30-03-2009	26-10-2015	15-11-2016	
43	G112016		19.486,04	18-11-2001	26-10-2015	15-11-2016	
44	G170003		2.513,37	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
45	G500002		2.580,97	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
46	G560012		3.766,19	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	

47	G120004		2.725,22	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
48	G112013		3.726,36	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
49	G540031		5.268,76	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
50	G560005		5.837,71	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
51	G570004		6.201,47	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
52	G560011		8.401,57	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
53	G100019		8.638,05	01-01-2001	02-11-2015	08-02-2017	
54	G180018		3.057,86	31-12-2001	02-11-2015	08-02-2017	
55	G100002		4.246,76	01-01-2001	02-11-2015	18-10-2016	
56	G810003		6.678,59	01-01-2001	02-11-2015	18-10-2016	
57	G180064		16.797,65	01-01-2001	02-11-2015	18-10-2016	
58	G000013		20.407,14	01-01-2001	02-11-2015	18-10-2016	
59	G150044		39.234,65	01-01-2001	02-11-2015	18-10-2016	
60	530041		37.339,81	01-01-2003	02-11-2015	18-10-2016	
61	G260001		40.977,16	01-01-2001	02-11-2015	18-10-2016	
62	G670001		176.600,58	21-04-2003	16-11-2015	08-02-2017	
63	G410001		8.826,91	01-01-2001	16-11-2015	08-02-2017	
64	G250007		2.339,40	01-01-2001	07-12-2015	08-03-2017	
65	G000008		2.204,82	31-12-2005	07-12-2015	08-03-2017	
66	G150004		2.371,93	01-01-2001	07-12-2015	08-03-2017	
67	G180024		2.143,46	01-01-2001	07-12-2015	08-03-2017	
68	G110049		13.085,13	19-08-2009	07-12-2015	08-03-2017	
69	3097000000		4.077,46	01-01-2001	18-12-2015	08-03-2017	
70	3097000002		3.486,37	01-01-2001	18-12-2015	08-03/2017	
71	3097000008		2.695,66	01-01-2001	18-12-2015	08-02-2017	
72	3097000010		2.368,79	01-01-2001	18-12-2015	08-03-2017	
73	3103000002		3.481,85	31-12-2005	18-12-2015	08-02-2017	
74	3103000018		3.780,30	01-01-2001	18-12-2015	08-02-2017	
75	3103000027		2.972,88	01-01-2001	18-12-2015	08-02-2017	
76	3101000032		9.493,27	01-01-2001	18-12-2015	08-03-2017	
77	3391000001		4.759,92	01-02-2005	18-12-2015	08-03-2017	
78	3097000014		6.097,87	01-01-2001	18-12-2015	08-03-2017	
79	3395000201		6.936,00	10-05-2012	18-12-2015	08-03-2017	
80	500040		8.116,16	31-12-2010	18-12-2015	08-03-2017	

81	3103000005		4.406,54	01-01-2001	18-12-2015	08-03-2017	
82	3103000006		4.785,02	01-01-2001	18-12-2015	08-02-2017	
83	5300671		16.270,46	31-12-2009	18-12-2015	08-02-2017	
84	3391000003		12.436,47	01-02-2005	18-12-2015	08-02-2017	
85	3391000005		11.176,30	01-02-2005	18-12-2015	08-02-2017	
86	3391000010		24.892,29	31-12-2005	18-12-2015	18-10-2016	
87	500024		22.274,26	31-12-2010	18-12-2015	18-10-2016	
88	53100696		34.219,68	31-12-2005	18-12-2015	18-10-2016	
89	3103000004		33.749,05	31-12-2005	18-12-2015	18-10-2016	
	ΣΥΝΟΛΟ		1.265.866,52				

Αναλυτικός πίνακας με τους πελάτες εξωτερικού κατά των οποίων η ελεγχόμενη επιχείρηση κατέθεσε αγωγές για την διεκδίκηση των επισφαλών απαιτήσεων.

α/α	Κωδικός καρτέλας πελάτη	Επωνυμία	Υπόλοιπο Απαίτησης	Ημερομηνία τελευταίου Τιμολογίου	Ημερομηνία κατάθεσης Αγωγής	Ημερομηνία συζήτησης Δικαστηρίου	Απόφαση Δικαστηρίου
1	C531107		13.324.94	04-11-2005	26-10-2015	20-09-2017	
2	F970027		13.455.00	27-03-2009	26-10-2015	20-09-2017	
3	F310026		14.647.60	05-03-2006	26-10-2015	20-09-2017	
4	C331420		15.746.00	15-02-2012	26-10-2015	20-09-2017	
5	F620015		17.501.97	26-08-2005	26-10-2015	20-09-2017	
6	F950002		55.979.95	13-03-2008	26-10-2015	15-11-2016	
7	G990021		25.978.29	30-09-2011	26-10-2015	15-11-2016	
8	C711614		4.607.25	22-08-2012	16-11-2015	08-02-2017	
9	B100023		4.806.00	27-03-2007	16-11-2015	08-02-2017	
10	C171411		4.414.00	02-10-2006	16-11-2015	08-02-2017	
11	F160002		4.534.00	07-09-2005	16-11-2015	08-02-2017	
12	C661405		4.364.20	23-08-2003	16-11-2015	08-02-2017	
13	F630010		4.228.88	02-03-2002	16-11-2015	08-02-2017	
14	F770021		4.675.00	05-09-2008	16-11-2015	08-02-2017	
15	B100036		4.272.02	05-09-2008	16-11-2015	08-02-2017	
16	F130029		2.137.85	04-05-2006	16-11-2015	08-02-2017	
17	B010110		6.350.54	11-09-2011	16-11-2015	08-02-2017	
18	F590021		6.487.60	07-09-2002	16-11-2015	08-02-2017	
19	1100001		6.518.65	20-09-2007	16-11-2015	08-02-2017	
20	F400009		6.647.57	26-08-2005	16-11-2015	08-02-2017	
21	C971813		11.434.00	10-03-2009	16-11-2015	08-02-2017	
22	F990072		6.882.70	14-03-2007	16-11-2015	08-02-2017	
23	G990025		7.173.51	21-12-2005	16-11-2015	08-02-2017	

24	E280002		6.174.52	23-02-2002	16-11-2015	08-02-2017	
25	C941718		7.524.20	15-04-2008	16-11-2015	08-02-2017	
26	F410007		7.706.60	24-03-2008	16-11-2015	08-02-2017	
27	1000001		7.954.90	09-09-2008	16-11-2015	08-02-2017	
28	B000012		8.111.00	06-03-2007	16-11-2015	08-02-2017	
29	F110002		8.250.95	04-06-2008	16-11-2015	08-02-2017	
30	F380006		10.404.82	16-03-2002	16-11-2015	08-02-2017	
31	F450002		10.335.17	17-10-2005	16-11-2015	08-02-2017	
32	F230003		12.340.04	17-09-2003	16-11-2015	08-12-2017	
33	C341416		12.613.00	21-01-2010	16-11-2015	08-02-2017	
34	F970026		6.741.00	03-02-2009	16-11-2015	08-02-2017	
35	G990017		6.105.10	20-12-2004	16-11-2015	08-02-2017	
36	C841601		5.475.30	23-08-2003	16-11-2015	08-02-2017	
37	F590023		5.494.83	03-03-2005	16-11-2015	08-02-2017	
38	F020010		5.668.20	08-09-2008	16-11-2015	08-02-2017	
39	F590019		5.712.37	07-09-2002	16-11-2015	08-02-2017	
40	F420013		5.414.95	19-03-2015	16-11-2015	08-02-2017	
41	F330022		5.144.94	03-03-2005	16-11-2015	08-02-2017	
42	B000054		5.042.30	13-03-2007	16-11-2015	08-02-2017	
43	F500013		5.805.18	04-09-2004	16-11-2015	08-02-2017	
44	L1702002		3.776.00	13-08-2009	23-11-2015	08-03-2017	
45	C971806		3.869.00	24-02-2012	23-11-2015	08-03-2017	
46	F920003		3.900.00	05-04-2004	23-11-2015	08-03-2017	
47	B300008		3.980.00	07-09-2006	23-11-2015	08-03-2017	
48	I000009		4.089.00	08-10-2008	23-11-2015	08-03-2017	
49	F530009		4.222.33	05-03-2004	23-11-2015	08-03-2017	
50	B990082		4.139.50	18-07-2005	23-11-2015	08-03-2017	
51	B100012		2.858.00	19-08-2008	23-11-2015	08-03-2017	
52	V000007		2.800.00	11-02-2010	23-11-2015	08-03-2017	
53	V000001		3.336.00	26-01-2010	23-11-2015	08-03-2017	
54	F380015		3.046.00	12-03-2008	23-11-2015	08-03-2017	
55	B410019		2.999.11	08-03-2010	23-11-2015	08-03-2017	
56	F990096		2.882.25	29-08-2006	23-11-2015	08-03-2017	
57	B400004		3.347.00	07-03-2008	23-11-2015	08-03-2017	
58	B000056		3.344.00	09-08-2005	23-11-2015	08-03-2017	
59	B0100147		3.342.45	15-02-2011	23-11-2015	08-03-2017	
60	F120014		3.312.50	27-07-2009	23-11-2015	08-03-2017	
61	B000077		3.208.00	18-01-2007	23-11-2015	08-03-2017	
62	F940026		3.194.80	15-04-2008	23-11-2015	08-03-2017	
63	B300002		3.407.00	14-11-2006	23-11-2015	08-03-2017	
64	F830003		3.422.21	07-09-2002	23-11-2015	08-03-2017	
65	B100034		3.684.00	14-03-2008	23-11-2015	08-03-2017	
66	B000014		3.437.00	16-04-2008	23-11-2015	08-03-2017	
67	C641403		3.575.90	04-03-2006	23-11-2015	08-03-2017	
68	F060018		3.599.44	07-09-2002	23-11-2015	08-03-2017	
69	C711613		3.642.00	23-08-2011	23-11-2015	08-03-2017	
70	C951706		3.655.00	17-09-2009	23-11-2015	08-03-2017	
71	C641407		3.737.10	04-09-2004	23-11-2015	08-03-2017	
72	B000138		3.969.00	19-08-2008	23-11-2015	08-03-2017	
73	D090018		4.241.70	01-01-2001	02-12-2015	08-02-2017	
74	D010019		3.508.11	01-01-2001	02-12-2015	08-02-2017	

75	F920004		3.056.60	01-01-2001	02-12-2015	08-02-2017	
76	F990015		4.760.06	01-01-2001	02-12-2015	08-03/2017	
77	F980008		4.310.75	30-06-2001	02-12-2015	08-03-2017	
78	F370004		3.202.97	01-01-2001	02-12-20015	08-03-2017	
79	F750024		3.147.92	01-01-2001	02-12-2015	08-02-2017	
80	D120003		3.182.78	01-01-2001	02-12-2015	08-02-2017	
81	F310020		3.364.85	01-01-2001	02-12-2015	08-02-2017	
82	F470001		3.801.06	01-01-2001	02-12-2015	08-02-2017	
83	F000007		3.898,02	31-12-2005	02-12-2015	08-02-2017	
84	F500007		4.240.52	01-01-2001	02-12-2015	08-02-2017	
85	F810004		5.466.36	01-01-2001	02-12-2015	08-03-2017	
86	F810006		5.603.34	01-01-2001	02-12-2015	08-03-2017	
87	F990002		5.945.39	01-01-2001	02-12-2015	08-03-2017	
88	F770002		6.473.75	01-01-2001	02-12-2015	08-03-2017	
89	F630007		6.750.75	01-01-2001	02-12-2015	08-03-2017	
90	F470003		7.566.10	01-01-2001	02-12-2015	08-03-2017	
91	F660003		7.774.97	01-01-2001	02-12-2015	08-03-2017	
92	F440009		7.910.30	01-01-2001	02-12-2015	08-03-2017	
93	500188		3.009.21	01-01-2001	18-12-2015	08-03-2017	
94	500391		2.386.52	31-12-2008	18-12-2015	08-02-2017	
95	500970		2.384.97	08-06-2007	18-12-2015	08-03-2017	
96	500567		4.635.83	13-08-2007	18-12-2015	08-02-2017	
97	3391000012		3.029.98	31-12-2005	18-12-2015	08-02-2017	
98	3391000014		5.767.13	31-12-2005	18-12-2015	08-03-2017	
99	3097000015		8.210.03	01-01-2001	18-12-2015	08-02-2017	
100	501175		7.186.56	24.09-2011	18-12-2015	08-02-2017	
	ΣΥΝΟΛΟ		630.596,01				

Η εταιρεία στο φορολογικό έτος 2015 σχημάτισε ισόποση πρόβλεψη.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, εκτός από την κατάθεση ένδικων μέσων ενώπιων των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν προέβη σε άλλες κατάλληλες ενέργειες, ώστε να διασφαλίσει την είσπραξη των απαιτήσεών της και επειδή πολλές απαιτήσεις προέρχονται πέραν της πενταετίας χρονικό διάστημα που παραγράφονται οι αξιώσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης έναντι των επισφαλών πελατών προέβη στο σχηματισμό ισόποσης πρόβλεψης, δίχως να τηρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 και της **ΠΟΛ 1056/2015**. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ύψους 1.896.462,53€ και αναμόρφωσε τα φορολογικά αποτελέσματα της επιχείρησης με την προσθήκη του ως άνω ποσού, αυξάνοντας τα φορολογητέα κέρδη στο ύψος των 368.667,25 € έναντι των δηλωθέντων ζημιών ύψους 1.527.75,28 €.

Σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου εκδόθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων και ο Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός/ Πρόστιμο Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 τα οποία επιδόθηκαν νομίμως στις 24-04-2019 στηνσύμφωνα με την από 23-04-2019 απόφαση του Δ.Σ. της για την

παραλαβή των ανωτέρω. Με το Σημείωμα Διαπιστώσεων η ελεγχόμενη εταιρεία καλούνταν όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τις οποίες δεν υπέβαλε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

Την **27-06-2019**, όπως προκύπτει από το σχετικό αποδεικτικό επίδοσης, επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο της η με αρ.**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος** (ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2015-31/12/2015) και η Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, με ημερομηνία θεώρησης 20-06-2019.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-07-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την επανεξέταση και εν τέλει ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- Η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 26 του νόμου 4172/2013, και κατ'εσφαλμένη εκτίμηση και αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών και προσκομισθέντων εγγράφων, κατέληξε στην εσφαλμένη κρίση ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ανωτέρω διάταξης για το σχηματισμό της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, ήτοι της ανάληψης των κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος της είσπραξης της συγκεκριμένης απαίτησης,

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι προέβη στο σχηματισμό της πρόβλεψης των συγκεκριμένων επισφαλών απαιτήσεων αφού πρώτα άσκησε κατά των συγκεκριμένων πελατών, αγωγές ενώπιον πολιτικών δικαστηρίων και συνεπώς έλαβε μέτρα για τη διασφάλιση του δικαιώματος της είσπραξης.

Το επίδικο κονδύλιο αφορά προβλέψεις απαιτήσεων που είναι όχι απλώς επισφαλείς, αλλά μη εισπραξιμές. Οι απαιτήσεις αυτές είναι παλιές και αφορούν σε πελάτες που στη πλειονότητά τους δεν υπάρχουν πλέον, αφού τα μεν φυσικά πρόσωπα έχουν αποβιώσει, τα δε νομικά πρόσωπα έχουν διακόψει οριστικά τη δραστηριότητά τους (επιφυλάσσεται δε να προσκομίσει και σχετικά αποδεικτικά στοιχεία προς τούτο). Εν προκειμένω, πρόκειται για «διόρθωση αξίας» στοιχείου του ενεργητικού και συγκεκριμένα του στοιχείου του ενεργητικού «απαιτήσεις από πελάτες».

Επίσης ισχυρίζεται ότι δεν τίθεται θέμα παραγραφής των συγκεκριμένων απαιτήσεων, επειδή οι πωλήσεις έγιναν με πίστωση του τιμήματος, χωρίς να έχει συμφωνηθεί συγκεκριμένη προθεσμία πίστωσης. Κατά την άποψή της, οι απαιτήσεις καθίστανται ληξιπρόθεσμες και απαιτητές από την άσκηση των δικαστικών αγωγών (όχληση) και η προθεσμία παραγραφής ξεκινάει από τότε.

Σχετικά με το παραδεκτό της υπό κρίση προσφυγής κατά του από 20.3.2019 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού / Προστίμου Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 01/01/2015 - 31/12/2015 και β) του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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 εμπειριστатωμένα 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, «ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1064/17 «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, **ρητές ή σιωπηρές**, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της

Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα **πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.** 2. **Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:** α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.** ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,** η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να 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. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις -επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως** υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά του α) από 20.3.2019 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού / Προστίμου Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 01/01/2015 - 31/12/2015 και β) του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, καθώς οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 44 (Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : « **Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων**» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.». Με τις διατάξεις του **άρθρου 45 (Υποκείμενα του φόρου)**, του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «**Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:** α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,.....». Με τις διατάξεις του **άρθρου 47(Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα)**, ορίζεται ότι: «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.Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.». Με τις διατάξεις του **άρθρου 21 (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα)** ορίζεται ότι : « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....». Με τις διατάξεις του **άρθρου 22. (Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες)**, ορίζεται ότι : «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 συνήθειες 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. Ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 23 (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες)**, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α....., δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 26 (Επισφαλείς απαιτήσεις) του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «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: α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

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.

3. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση: α) καταστεί

εισπράξιμη ή β) διαγραφεί.

4. Απαίτηση δύνανται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.....».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1056/2015**, με θέμα τη Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους. Συγκεκριμένα με την ως άνω ΠΟΛ, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι :

«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 υπολογίζονται με τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις που εφαρμόζονται και στους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.....

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 με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1080/2017, δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, σε περίπτωση κήρυξης του οφειλέτη σε πτώχευση ή υπαγωγής αυτού σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι : «1. Με τις διατάξεις του Πρώτου Κεφαλαίου ([άρθρα 1 επ.](#)) του [Ν.3588/2007](#) (Πτωχευτικός Κώδικας, ΠτΚ) ρυθμίζεται η διαδικασία κήρυξης ενός προσώπου σε πτώχευση. Ειδικότερα:

(α) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 ΠτΚ ορίζεται ότι η πτώχευση κηρύσσεται μετά από αίτηση πιστωτή που έχει έννομο συμφέρον, καθώς και μετά από αίτηση του εισαγγελέα πρωτοδικών, εφόσον τούτο δικαιολογείται από λόγους δημόσιου συμφέροντος, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ΠτΚ ορίζεται ότι μετά την υποβολή της αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση, ο πρόεδρος του αρμόδιου κατά το άρθρο 4 ΠτΚ δικαστηρίου, δικάζοντας κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων (άρθρα 682 επ. Κ.Πολ.Δ.), μετά από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον, μπορεί να διατάξει όποιο μέτρο κρίνει αναγκαίο για να αποτραπεί κάθε επιζήμια για τους πιστωτές μεταβολή της περιουσίας του οφειλέτη ή μείωση της αξίας της, μέχρι να δημοσιευθεί η Απόφαση επί της αίτησης για κήρυξη της πτώχευσης. Ο πρόεδρος μπορεί, ιδίως, να απαγορεύσει οποιαδήποτε διάθεση περιουσιακού στοιχείου από τον οφειλέτη ή προς αυτόν, να διατάξει την αναστολή των ατομικών διώξεων των πιστωτών, να ορίσει μεσεγγυούχο.

(β) Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 ΠτΚ ορίζεται ότι ο πτωχευτικός πιστωτής, όπως αυτός ορίζεται στην παρ. 1 του ίδιου άρθρου, μπορεί να επιδιώξει την ικανοποίηση των απαιτήσεών του μόνο μέσω της πτωχευτικής διαδικασίας, εκτός εάν στον Κώδικα αυτό ορίζεται διαφορετικά, και, επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25 του ίδιου ως άνω Κώδικα ορίζεται ότι με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26 («Ρυθμίσεις για τους ενέγγυους πιστωτές»), από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεση τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας.

2. Ακόμη, με τις διατάξεις του Έκτου Κεφαλαίου (άρθρα 99 επ.) του Πτωχευτικού Κώδικα ρυθμίζεται η προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης και θεσπίζεται ειδικό νομοθετικό πλαίσιο

προστασίας της επιχείρησης που υπάγεται στη διαδικασία αυτή έναντι των πιστωτών της. Ειδικότερα:

(α) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 106 ΠτΚ, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι από την κατάθεση της συμφωνίας εξυγίανσης προς επικύρωση και μέχρι την έκδοση απόφασης από το πτωχευτικό δικαστήριο για την επικύρωση ή μη της συμφωνίας εξυγίανσης, αναστέλλονται αυτόματα τα μέτρα, εκκρεμή ή μη, ατομικής και συλλογικής αναγκαστικής εκτέλεσης κατά του οφειλέτη για την ικανοποίηση απαιτήσεων που έχουν γεννηθεί πριν την υποβολή της αίτησης επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης.

(β) Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 106α ΠτΚ, όπως ισχύουν, το πτωχευτικό δικαστήριο ή κατά περίπτωση ο πρόεδρός του, με απόφαση που λαμβάνεται κατόπιν αιτήσεως οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον και δικάζεται με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων, δύναται, μετά την κατάθεση της αίτησης επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης, να διατάξει και οποιοδήποτε άλλο από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 10 ΠτΚ προληπτικά μέτρα. Τα μέτρα αυτά καταλαμβάνουν τις απαιτήσεις που έχουν γεννηθεί πριν από την υποβολή της αίτησης επικύρωσης και μπορούν να ισχύουν μέχρι την έκδοση απόφασης επί της αίτησης επικύρωσης.

Τα ζητήματα που ρυθμίζονται με τις ως άνω διατάξεις είναι αντίστοιχα με αυτά που ρυθμίζονταν με τις διατάξεις του άρθρου 103 ΠτΚ, όπως αυτές ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του Ν.4446/2016.

(γ) Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 106γ ΠτΚ, από την επικύρωσή της, η συμφωνία εξυγίανσης δεσμεύει το σύνολο των πιστωτών, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτή, ακόμη και αν δεν είναι συμβαλλόμενοι ή δεν ψήφισαν υπέρ της συμφωνίας εξυγίανσης. Δεν δεσμεύονται πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων γεννήθηκαν μετά την έκδοση της απόφασης που επικυρώνει τη συμφωνία εξυγίανσης.

3. Με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013](#) παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης, για φορολογικούς σκοπούς, των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων ανάλογα με το ποσό της απαίτησης και το χρόνο που παραμένει ανείσπρακτη, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013](#) ορίζεται ότι απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

5. Όπως διευκρινίστηκε με την [ΠΟΛ.1056/2015](#) εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, με τις αναφερόμενες στην ως άνω περ. γ' «κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης» θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερέγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται, μεταξύ

άλλων, από τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα, με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (παρ. 5 περ. δ') καθώς και από επίσημους ισολογισμούς από τους οποίους προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης (παρ. 5 περ. ε').

6. Κατόπιν των ανωτέρω, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες ως προς τη φορολογική μεταχείριση επισφαλών απαιτήσεων κατά οφειλετών που είτε έχουν υπαχθεί σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης ή έχουν κηρυχθεί σε πτώχευση:

(Α) Σχηματισμός προβλέψεων

Σε περίπτωση υποβολής αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση ή για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης σύμφωνα με τον ΠτΚ, σε περίπτωση που ο πιστωτής δεν είχε ήδη σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης με βάση τις ενέργειες που είχε αναλάβει κατά το παρελθόν για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, αυτός μπορεί να σχηματίσει φορολογικά αναγνωρίσιμη πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης, κατά τον χρόνο κατάθεσης της σχετικής αίτησης στο δικαστήριο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, πλην της προϋπόθεσης ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, δεδομένου ότι, με τις διατάξεις του ΠτΚ και ιδίως τα άρθρα 10, 25, 106 και 106α αυτού, θεσπίζεται ειδικό πλαίσιο προστασίας της επιχείρησης από τους πιστωτές τόσο σε περίπτωση αίτησης κήρυξής της σε πτώχευση όσο και σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής της σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης. Ειδικά σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής του οφειλέτη σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, το ποσό της κατά τα ανωτέρω σχηματισθείσας πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η απαίτηση με βάση την αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του περιορισμού που τίθεται στο τελευταίο εδάφιο της [παρ. 2 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013](#).

Σε περίπτωση που το ποσό της απαίτησης για το οποίο σχηματίσθηκε η πρόβλεψη τελικά εισπραχθεί, η σχηματισθείσα πρόβλεψη θα ανακτηθεί άμεσα με τη μεταφορά του σχετικού ποσού στα κέρδη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην [παρ. 3 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013](#).»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 247 του αστικού κώδικα Παραγραφή της αξίωσης: Το δικαίωμα να απαιτήσει κάποιος από άλλον μια πράξη ή μια παράλειψη (αξίωση) παραγράφεται και σύμφωνα με το άρθρο 250 του αστικού κώδικα, σε πέντε χρόνια παραγράφονται οι αξιώσεις: 1. των εμπόρων, των βιομηχάνων και των χειροτεχνών, για εμπορεύματα που χορήγησαν, για την εκτέλεση εργασιών και για την επιμέλεια υποθέσεων άλλων, καθώς και για τις δαπάνες που έκαναν.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της από 20/06/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ, η επιχείρηση σχημάτισε πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης για οφειλές από ατομικές, προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρείες προηγούμενων ετών και σχεδόν στο σύνολό τους αφορούν οφειλές πέραν της πενταετίας ποσού ύψους 1.896.462,53€. €, το οποίο στη συνέχεια μετέφερε στα Αποτελέσματα Χρήσης του φορολογικού έτους 2015 μειώνοντας έτσι τα φορολογητέα κέρδη της εν λόγω χρήσης ισόποσα, χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, ήτοι, της ανάληψης των κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση της οφειλής. Κατόπιν τούτου, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των επισφαλών απαιτήσεων ύψους 1.896.462,53€. €, και αναμόρφωσε τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2015 προσυξάζοντάς τα ισόποσα με το ως άνω ποσό.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 26 του νόμου 4172/2013, και κατ' εσφαλμένη εκτίμηση και αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών και προσκομισθέντων εγγράφων, κατέληξε στην εσφαλμένη κρίση ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ανωτέρω διάταξης για το σχηματισμό της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, ήτοι της ανάληψης των κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος της είσπραξης της συγκεκριμένης απαίτησης,

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται adhoc:α) με βάση το ύψος της απαίτησης, β) το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και γ) από άλλους παράγοντες

Ενέργειες που διασφαλίζουν το δικαίωμα είσπραξης της απαίτησης είναι ενδεικτικά, η άσκηση ένδικου βοηθήματος, η λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής κλπ.

Η αίτηση για την έκδοση διαταγής πληρωμής πρέπει να γίνει εντός έξι (6) μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας προς εμφάνιση, εφόσον βεβαιώνεται η μη πληρωμή της και η επίδοση της προς εκείνον κατά τον οποίο στρέφεται, σε προθεσμία δύο (2) μηνών από την έκδοση της. Ιδιαίτερη σημασία έχει, πως η επίδοση διαταγής πληρωμής διακόπτει την παραγραφή και την αποσβεστική προθεσμία.

Επειδή σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1056/2.3.2015](#) σημαντικός παράγοντας, για τον προσδιορισμό της καταλληλότητας των ενεργειών είσπραξης είναι η κρίση της ελεγκτικής αρχής. Δηλαδή ο φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να κρίνει την καταλληλότητα των ενεργειών, αφού πρώτα συλλέξει τα απαραίτητα δικαιολογητικά, κάθε περίπτωση επισφαλούς απαίτησης θα πρέπει να κρίνεται ξεχωριστά τόσο από την επιχείρηση αλλά και από την εκάστοτε ελεγκτική αρχή, με κριτήρια το ύψος και τη φύση της απαίτησης, αλλά και το βαθμό φερεγγυότητας του κάθε οφειλέτη, ώστε να λαμβάνονται εκείνες οι ενέργειες, που θα αυξάνουν την πιθανότητα να επιφέρουν θετικά αποτελέσματα ως προς την είσπραξη της απαίτησης, αλλά και ταυτόχρονα θα αποτρέπουν τον καταχρηστικό σχηματισμό προβλέψεων

Επειδή από τις παρατεθείσες νέες διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, συνάγεται, ότι ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης και διαγραφής 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. 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 (εισπρακτικές εταιρείες). 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 η προσφεύγουσα για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών της, δεν προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι προέβη σε εύλογο χρόνο για κάθε επιμέρους περίπτωση, στις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση των οφειλών πελατών της, ήτοι σφράγιση επιταγών, αποφάσεις πληρωμής, κατάσχεση κλπ και ενώ οι προβλέψεις ανά πελάτη αφορούν μεγάλα ποσά (>2.000,00€ έως 176.600,58 €),

παρά μόνο μετά την παρέλευση πολλών ετών για το μεγαλύτερο μέρος αυτών (άνω των πέντε ετών μέχρι και δέκα τέσσερα έτη) , κατέθεσε αγωγή εντός του έτους 2015.

Ενδεικτικά, για οφειλή πελάτη της εσωτερικού ποσού 124.100,11 για παραστατικό που εξέδωσε στις 15-10-2003, κατέθεσε αγωγή στις 19-10-2015. Επίσης δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε στην υπηρεσία μας καμία απόφαση δικαστηρίου και στοιχεία για τις ενέργειές της, μετά την έκδοση αποφάσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στην υπηρεσία μας, στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την αφερεγγυότητα των οφειλετών της, παρά μόνο αορίστως επικαλείται αυτό.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, παρότι το ύψος των απαιτήσεων της από τους πελάτες της ήταν ιδιαίτερα σημαντικό, εντούτοις, δεν προέβη σε καμία απολύτως ενέργεια διασφάλισης του δικαιώματος είσπραξης των ως άνω οφειλών, κατά το παρελθόν πριν την 01.01.2014, έτσι ώστε να είναι εφικτή η είσπραξή τους .

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 20/06/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει**, ότι δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να πληρούνται αδιαμφισβήτητα (πλήρης απόδειξη) οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι και αβάσιμοι.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων αναμορφώνοντας τα φορολογικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας με την προσθήκη σ'αυτά, του ποσού ύψους 1.896.462,53€, ως λογιστικές διαφορές και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 26-07-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **διακριτικό τίτλο** «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		368.667,25	368.667,25	368.667,25
ή ζημιά	1.527.795,28			1.527.795,28
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	742.800,95	635.887,45	106.913,50
	Χρεωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	577,50	577,50	577,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	115,50	115,50	115,50	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν. 3986/2011)	600,00	600,00	600,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		10.691,35	10.691,35	10.691,35
Πρόστιμο χαρτί/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή			10.691,35
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά	για επιστροφή	741.507,95	634.594,45	106.913,50

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.