



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.12.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2453

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.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). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αρ.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και

β) της υπ' αρ.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

5. Τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού φόρος ύψους 108.844,05€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 54.422,03€, ήτοι συνολικό ποσό 163.266,08€, λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 375.324,31€ στα καθαρά κέρδη της φορολογικής περιόδου 2015. Οι διαφορές αφορούν σε προβλέψεις για απόσβεση επισφαλούς απαίτησης (*ανείσπρακτων μερισμάτων*) από τον (.....) - Α.Φ.Μ., οι οποίες σχηματίσθηκαν, δίχως να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 26§§1, 2 και 4 του Ν. 4172/2013.

Με την με αριθμό**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού φόρος ύψους 151.014,33€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 75.507,17€, ήτοι συνολικό ποσό 226.521,50€ λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 572.490,98€ στα καθαρά κέρδη της φορολογικής περιόδου 2017. Οι διαφορές αφορούν σε προβλέψεις για απόσβεση επισφαλούς απαίτησης (*ανείσπρακτων μερισμάτων*) από τον (.....) - Α.Φ.Μ., οι οποίες σχηματίσθηκαν, δίχως να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 26§§1, 2 και 4 του Ν. 4172/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 05.06.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, σε εκτέλεση των υπ' αρ.2018 και2018 εντολών του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ.2018 &-2018 έγγραφα της Η' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτοκόλλου εισερχομένων-2018 &-2018 αντίστοιχα), με τα οποία διαβιβάστηκαν προς έλεγχο στην Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης (αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου): α) η υπ' αριθ.-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό φόρου για επιστροφή ύψους 121.740,14€, και β)

η υπ' αριθ.-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό φόρου για επιστροφή, λόγω συνυπολογισμού προκαταβλητέου κατά το προηγούμενο έτος φόρου επόμενης χρήσης, ύψους 292.715,92€.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Πλημμελής εφαρμογή του Νόμου - Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 περί προϋποθέσεων πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων και έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των ετών 2015 και 2017 για φορολογικούς σκοπούς.

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, **εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Επειδή, στο άρθρο **21§1 του Ν. 4174/2013** 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».

Επειδή, στο άρθρο **26§§1,2 & 4 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων 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 4. 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».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1056/02.03.2015**:«.....1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του ίδιου 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

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

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).

.....Επιπλέον, τονίζεται ότι με τις νεότερες αυτές διατάξεις δεν περιορίζεται η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε εκείνες που έχουν προέλθει μόνο από πελάτες αλλά καταλαμβάνει κάθε απαίτηση που δεν εισπράχθηκε ή δεν συμψηφίστηκε.....

3. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ειδικότερα για την εξεύρεση του ποσού της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, αυτό που λαμβάνεται υπόψη δεν είναι το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη ή άλλου χρεώστη αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας συναλλαγής με τον πελάτη αυτόν. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση πελατών επιχείρησης των οποίων οι οφειλές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες και με τους οποίους υφίστανται πέραν της μίας συναλλαγές, οι προβλέψεις θα σχηματίζονται με διαφορετικά ποσοστά επί των οφειλομένων ποσών ανά συναλλαγή και επί τη βάσει του χρόνου που αυτά παραμένουν ανείσπρακτα. Σημειώνεται ότι για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις που προέκυψαν πριν την 1.1.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι τις 31. 12.2013.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι η επιχείρηση «ΑΛΦΑ ΑΕ», με φορολογικό έτος 1.1.2014 - 31.12.2014, εμφανίζει στο τέλος του φορολογικού της έτους ανεξόφλητο υπόλοιπο απαίτησης του πελάτη της «ΒΗΤΑ ΑΕ», με τον οποίο έχει παραπάνω της μίας συναλλαγές, συνολικού ύψους 15.000 ευρώ. Το ανεξόφλητο αυτό υπόλοιπο αντιστοιχεί σε τρία (3) τιμολόγια το πρώτο εκ των οποίων φέρει ημερομηνία έκδοσης 01.02.2013, είναι αξίας 10.000 ευρώ και για το οποίο παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο 4.000 ευρώ. Το δεύτερο τιμολόγιο φέρει ημερομηνία 15.07.2013, είναι αξίας 12.000 ευρώ και για το οποίο παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο 7.000 ευρώ. Το τρίτο τιμολόγιο φέρει ημερομηνία 30.06.2014, είναι αξίας 4.000 ευρώ και είναι ανεξόφλητο στο σύνολό του. Η επιχείρηση αυτή έχει προβεί σε όλες τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων.

Για να υπολογίσει τις εκπιπτόμενες προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων στις 31.12.2014, η επιχείρηση θα πρέπει να ελέγξει το χρόνο που παραμένουν ανείσπρακτα τα τιμολόγια. Για το τρίτο τιμολόγιο η επιχείρηση δεν μπορεί την ως άνω ημερομηνία να σχηματίσει πρόβλεψη, καθώς δεν έχει παρέλθει το απαιτούμενο 12μηνο. Για το δεύτερο τιμολόγιο η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει επί του οφειλόμενου υπολοίπου 7.000 ευρώ ποσοστό ίσο με 50%, άρα πρόβλεψη ίση με 3.500 ευρώ, καθόσον παρήλθε το 12μηνο αλλά όχι το 18μηνο. Τέλος, για το πρώτο τιμολόγιο η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει επί του οφειλόμενου υπολοίπου 4.000 ευρώ ποσοστό ίσο με 75%, άρα πρόβλεψη ίση με 3.000 ευρώ, καθόσον παρήλθε το 18μηνο αλλά όχι το 24μηνο. Κατά

συνέπεια, για τον πελάτη «BHΤΑ ΑΕ» η επιχείρηση δικαιούται να σχηματίσει προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, αναγνωριζόμενες φορολογικά, συνολικού ύψους 6.500 ευρώ.

Στις 31.12.2015 υφίστανται τα ίδια ως άνω ανείσπρακτα υπόλοιπα, με αυτά της 31.12.2014. Η επιχείρηση θα σχηματίσει πρόβλεψη για το τρίτο τιμολόγιο ίση με το 50% του ανεξόφλητου υπολοίπου του, ήτοι $50\% \times 4.000 = 2.000$ ευρώ, για το δεύτερο τιμολόγιο 100% επί του ανεξόφλητου υπολοίπου του, αφαιρουμένου του ποσού πρόβλεψης που σχηματίστηκε στις 31.12.2014, ήτοι $100\% \times 7.000 - 3.500 = 3.500$ ευρώ και για το πρώτο τιμολόγιο θα σχηματίσει πρόβλεψη ίση με το ανεξόφλητο υπόλοιπό του επί το συντελεστή 100%, αφαιρουμένου του ποσού πρόβλεψης που σχηματίστηκε στις 31.12.2014, ήτοι $100\% \times 4.000 - 3.000 = 1.000$ ευρώ.

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

α) σε περίπτωση που βάσει συμφωνητικού ή άλλου διακανονισμού παρέχεται στον πελάτη χρόνος πίστωσης για την αποπληρωμή της οφειλής, κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία υπολογισμού του χρόνου υπερημερίας για την απαίτηση αυτή, είναι η παρέλευση του χρόνου πίστωσης,

β) σε περίπτωση που πέραν του τιμολογίου δεν υπάρχει σχετικό συμφωνητικό ή άλλος διακανονισμός, αφετηρία υπολογισμού του χρόνου είναι η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού,

γ) σε περίπτωση εξόφλησης απαιτήσεων με γραμμάτια, η ημερομηνία λήξης τους και με επιταγή, η ημερομηνία της επιταγής.

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.....

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων «κατά» των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

Επισημαίνεται ότι η έννοια του Δημοσίου και των Ο.Τ.Α. λαμβάνεται όπως ορίζεται στις περιπτώσεις στ' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014, αντίστοιχα. Συνεπώς στις ανωτέρω εξαιρέσεις από το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν περιλαμβάνονται και άρα είναι δυνατός ο σχηματισμός προβλέψεων για απαιτήσεις έναντι Ν.Π.Δ.Δ., δημόσιες επιχειρήσεις ή οργανισμούς, οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, κ.λπ.....».

Επειδή, με το παράρτημα Α' του Ν. 4308/2015 (Ε.Λ.Π.) πρόβλεψη (*provision*) νοείται μία υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4482/2017 (ΦΕΚ Α102/25.07.2017) ορίζεται ότι: «Από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως λύεται, λόγω παρόδου του χρονικού διαστήματος που ορίζεται στην περίπτωση δ' της παρ. 3 του άρθρου 8 του Κανονισμού (ΕΚ) 1370/2007 (ΕΕ L 315), η Οικονομική Συμφωνία μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και του Οργανισμού Αστικών Συγκοινωνιών Θεσσαλονίκης (.....), που συνάφθηκε με αντικείμενο την ανάθεση, εκτέλεση και εκμετάλλευση της αστικής συγκοινωνίας στη Θεσσαλονίκη, κυρώθηκε με το άρθρο 8 του ν. 2898/2001 (Α'71) και τροποποιήθηκε με το ν. 3652/2008 (Α'45) και το άρθρο 17 του ν. 3897/2010 (Α'208). 2. Από τη λύση της Οικονομικής Συμφωνίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1, περιέρχεται αυτοδικαίως στο Ελληνικό Δημόσιο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του Η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων που η αξία τους έχει αποσβεσθεί γίνεται άνευ ανταλλάγματος. Για τα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν πλήρως αποσβεσθεί, το Ελληνικό Δημόσιο καταβάλλει στους μετόχους του τη μη αποσβεσθείσα αξία, σύμφωνα με το άρθρο 25. Το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων παραμένει στην κατοχή και χρήση του για τις ανάγκες του συγκοινωνιακού έργου που του ανατίθεται προσωρινά, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου. Συμπληρωματικά, εφαρμόζονται οι περί παρακαταθήκης διατάξεις του

Αστικού Κώδικα. Για όσο διάστημα ο έχει την κατοχή των περιουσιακών στοιχείων, βαρύνεται με τις δαπάνες συντήρησης και καλής λειτουργίας τους, καθώς και με κάθε φορολογική, ασφαλιστική ή άλλη υποχρέωση επ' αυτών».

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν. 4482/2017 ορίζεται ότι: «Το Διοικητικό Συμβούλιο έχει ως σκοπό την ομαλή μετάβαση στο νέο φορέα συγκοινωνιακού έργου (Α.ΣΥ.Θ. Α.Ε.) και την απρόσκοπτη εκτέλεση του συγκοινωνιακού έργου κατά το μεταβατικό διάστημα μέχρις ότου το αναλάβει η Α.ΣΥ.Θ. Α.Ε..

Προς το σκοπό αυτόν, το Δ.Σ.:

α) ασκεί τη διοίκηση και διαχείριση του Οργανισμού, καθώς και της περιουσίας του δυνάμει του άρθρου 22, χωρίς να έχει εξουσία διάθεσής της,

β) εκπροσωπεί τον Οργανισμό έναντι κάθε τρίτου φυσικού και νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου και ενώπιον κάθε δημόσιας, δικαστικής ή εισαγγελικής αρχής, με εξαίρεση τις αξιώσεις και διαφορές των πρώην μετόχων του που προκύπτουν από τον παρόντα νόμο ή τη λυθείσα σύμβαση του άρθρου 22, για τις οποίες νομιμοποιείται ενεργητικά και παθητικά μόνο το Ελληνικό Δημόσιο.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων συνεταιρισμός υπέβαλε την υπ' αρ.-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, κατόπιν σχηματισμού και καταχώρησης, στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 68-09-00-0000, προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, συνολικού ποσού 375.324,31 ευρώ, οι οποίες αφορούσαν σε ανείσπρακτα μερίσματα έτους 2015 από τον (.....) ΑΦΜ Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της φορολογικής περιόδου 2017 διαπιστώθηκε ο σχηματισμός και η καταχώρηση στον σχετικό λογαριασμό των βιβλίων της στις 31.12.2017 προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων συνολικού ποσού 572.490,98 ευρώ, οι οποίες επίσης αφορούν σε ανείσπρακτα μερίσματα έτους 2017 από τον

Επειδή, ο σχηματισμός και η καταχώρηση στις 31.12.2015 των επίμαχων προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις (ανείσπρακτα μερίσματα) του έτους 2015 έλαβε χώρα, χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 και 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, ώστε να δύνανται να εκπέσουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα τους. Ειδικότερα, κατά τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού, στις 31.12.2015, δεν υφίστατο για την προσφεύγουσα οντότητα, ως λογιστικό γεγονός, επισφαλής απαίτηση (ανείσπρακτα μερίσματα έτους 2015), διότι κατά τον χρόνο αυτό δεν είχε καταστεί ληξιπρόθεσμη η εν λόγω απαίτηση, εφόσον δεν είχε παρέλθει για την είσπραξη της διάστημα άνω των 12 μηνών και δεν είχαν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξής της. Επισημαίνεται δε, ότι η κατάθεση της σχετικής αγωγής με αρ. πρωτ. κατά του (.....) με ΑΦΜ έγινε μεταγενέστερα, δη στις 24/07/2017.

Ομοίως, σε ότι αφορά την σχηματισθείσα πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων από μερίσματα φορολογικού έτους 2017, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013,

προκειμένου αυτή να αναγνωριστεί φορολογικά, δεδομένου ότι η επίμαχη απαίτηση για καταβολή των μερισμάτων του έτους 2017 από τον κατά τον κρίσιμο χρόνο, (31.12.2017), δεν είχε παραμείνει ανείσπρακτη για διάστημα πέρα των 12 μηνών.

Επειδή, η με αρ. πρωτ.-2017 αγωγή, που κατέθεσε ο προσφεύγων συνεταιρισμός, κατά του (.....) ΑΦΜ, απορρίφθηκε με την με αρ./2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης, προκειμένου να κλητευθεί το παθητικά νομιμοποιούμενο Ελληνικό Δημόσιο, δεδομένου ότι για τις αξιώσεις και διαφορές των πρώην μετόχων τουπου προκύπτουν από το Ν. 4482/2017 ή τη λυθείσα σύμβαση (Οικονομική Συμφωνία) του άρθρου 22 του Ν. 4482/2017 νομιμοποιείται ενεργητικά και παθητικά μόνο το Ελληνικό Δημόσιο.

Επειδή, μετά την2017, οπότε λύθηκε η οικονομική συμφωνία μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και του για διαφορές των πρώην μετόχων του νομιμοποιείται ενεργητικά και παθητικά το Ελληνικό Δημόσιο. Ως εκ τούτου, για επισφαλείς απαιτήσεις κατά ανείσπρακτων μερισμάτων, που οφείλει πλέον το Ελληνικό Δημόσιο, ο σχηματισμός προβλέψεων δεν επιτρέπεται.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, περί εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, απορρίπτεται ως έωλος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αρ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Είδος φόρου	Ποσό καταλογισμού
Φόρος εισοδήματος	108.844,05€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	54.422,03€
Σύνολο	163.266,08€

**Υπ' αρ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

Είδος φόρου	Βάσει ελέγχου
Φόρος εισοδήματος	151.014,33€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	75.507,17€
Σύνολο	226.521,50€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.