



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 25/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1881

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμό. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και με τον διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον, επί της οδού, κατά α) της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2014, και γ) της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. α) Την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2014, β) την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2014, και γ) την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και τον διακριτικό τίτλο «.....», 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:

1. Με την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 79.841,67€, πλέον τέλος χαρτοσήμου από εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 781,20€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 156,24€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 81.885,62€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 801,20€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη ποσού 160,24€, ήτοι συνολικό ποσό **163.626,17€**.

2. Με την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου από εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 781,20€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 156,24€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 234,36€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη ποσού 46,87€, ήτοι συνολικό ποσό **1.218,67€**.

3. Με την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 24.130,13€, πλέον τέλος χαρτοσήμου από εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 815,70€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 163,14€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 12.065,07€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 407,85€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη ποσού 81,57€, ήτοι συνολικό ποσό **37.663,46€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 19/12/2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν όλων των διενεργηθεισών επαληθεύσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες και παραλείψεις οι οποίες να καθιστούν αντικειμενικώς ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων κατά τα προκύπτοντα από τα τηρηθέντα φορολογικά βιβλία, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους **304.078,72€** για το οικ. Έτος 2014, ύψους **2.859,89€** για το φορολογικό έτος 2014 και ύψους **80.347,44€** για το φορολογικό έτος 2015.

Οι λογιστικές διαφορές είναι οι κάτωθι:

Λ/ΣΜΟΣ Γ.Λ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2013 ΠΟΣΑ	2014 ΠΟΣΑ	2015 ΠΟΣΑ
81.04.00.000	ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΝΕΠ. ΕΙΣΠΡ. ΠΕΛΑΤΕΣ	293.397,41€		67.868,56€
62.07.03.023	ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤ. ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	2.683,72€		
62.05.01.000	ΑΣΦΑΛ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ			
69.64.00.000	ΕΞΟΔΑ ΚΙΝ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ			
69.62.06.001	ΑΣΦΑΛ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ			
69.62.07.023	ΕΠΙΣΚ.ΣΥΝΤ.ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ			
63.03.00.000	ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ ΕΠΙΒ. ΑΥΤΟΚ.			
66.03.00.001	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ			
66.03.00.002	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ			
63.98.09.000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	184,02€	444,43€	
29.20.01.000	ΑΓΟΡΕΣ ΜΗ ΕΝΔ/ΚΕΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	3.889,30€	2.415,46€	2.128,88€
81.00	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	3.924,27€		
75.00.00.000	ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ			10.350,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ		304.078,72€	2.859,89€	80.347,44€

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν ότι ποσό έχει καταβάλει δυνάμει των ως άνω πράξεων, με τον νόμιμο τόκο υπερημερίας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Ισχυρισμοί σχετικοί με τις λογιστικές διαφορές

A) Χρήση 2013

1. Λογ. 81.04.00.000 - ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΝΕΠ. ΕΙΣΠΡ. ΠΕΛΑΤΕΣ: 293.397,41€

1.1. Ο έλεγχος λανθασμένα δεν αποδέχθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και προσέθεσε στις λογιστικές διαφορές της οικείας χρήσης, το ποσό των 293.397,41€ το οποίο αντιστοιχεί σε διαγραφή υπολοίπου απαίτησης της εταιρείας μας κατά της μονοπρόσωπης εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία ".....", καθώς, για το ποσό των 293.397,41€ πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που τάσσει ο Ν. 2238/1994, καθώς και η εγκύκλιος 1133/2003, ήτοι (α) έκδοση τελεσίδικων δικαστικών αποφάσεων (με τις οποίες εξομοιώνονται και οι τελεσίδικες διαταγές πληρωμής), (β) ύπαρξη απαιτήσεως, η οποία αποδεικνύεται από τα βιβλία της εταιρείας, (γ) διαγραφή της συνολικής απαίτησης από τα βιβλία της εταιρείας μας (γεγονός που δεν αμφισβητείται άλλωστε από τον έλεγχο) και (δ) εξάντληση όλων των ενδίκων μέσων, καθώς και μέσων επίσπευσης αναγκαστικής εκτέλεσης, χωρίς να προκύπτει ουδεμία πιθανότητα εισπράξεως της απαίτησης, λόγω αφερεγγυότητας, η οποία διαπιστώθηκε ότι υφίστατο κατά την επίμαχη φορολογική περίοδο.

1.2 Ο έλεγχος λανθασμένα επικαλείται ότι κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών δεν έχει σχηματιστεί σχετική πρόβλεψη (που κατά την εκτίμηση τους έπρεπε να ανέρχεται στο ποσό των 250.000 ευρώ περίπου), καθώς η αναφερόμενη στο άρθρο 31 περ. θ του Ν. 2238/1994 και στο άρθρο 26 του Ν. 4172/103, πρόβλεψη περί έκπτωσης αυτών των προβλέψεων, αποτελεί **δυνατότητα των επιχειρήσεων**, ουδείς δε εκ των ανωτέρω νόμων θεσπίζει υποχρέωση διενέργειας τέτοιων προβλέψεων, ως προϋπόθεση για τη διαγραφή οριστικά μη εισπράξιμης απαίτησης. (ΣΤΕ 1801/2012, 1485/2011, 3747/2010).

1.3 Αναφορικά δε με τον χρόνο διαγραφής, πλημμελώς ο έλεγχος εκφράζει την κρίση ότι ασκηθέντα ένδικα μέσα δεν αφορούν εν προκειμένω στη χρήση 2013, δεδομένου ότι από το σύνολο των αποδεικτικών μέσων προέκυψε: α) Τελεσιδικία του συνόλου της απαίτησης το 2012, β) συνέχιση έρευνας για ανεύρεση περιουσιακών στοιχείων και μετά την τελεσιδικία, μέχρι και το έτος 2013, γ) Ύπαρξη αφερεγγυότητας της οφειλέτριας εταιρείας το ίδιο έτος, αποδεικνυόμενη από επίσημες οικονομικές καταστάσεις και από βεβαιώσεις Υποθηκοφυλακείων περί ανυπαρξίας περιουσιακών στοιχείων. Συνεπώς, εφόσον η αφερεγγυότητα της οφειλέτριας εταιρείας υφίστατο αποδεδειγμένα την επίμαχη χρήση, δεν γεννάτο υποχρέωση της επιχείρησης να προβεί σε διαγραφή της οριστικά ανείσπρακτης απαίτησης σε προγενέστερο χρόνο.

1.4 Σύμφωνα, τόσο με τη νομολογία του Δ.Ε.Ε. (απόφαση της 23.11.2017, C-246/16, Enzo Di Maura κατά Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa), όσο και με βάση τη ρητή

θέση του Υπουργείου Οικονομικών με τις πολυγραφημένες εγκυκλίους 1113/2015 και 1080/2017, εφόσον η επιχείρηση δεν προέβη σε διαδικασία επιστροφής του ανείσπρακτου Φ.Π.Α. που βάρυνε την οριστικά μη εισπραχθείσα απαίτηση, με βάση το άρθρο 19α παρ. 5 του Ν. 2859/2000, είναι καθόλα επιτρεπτή, η διαγραφή και του Φ.Π.Α. τον οποίο η επιχείρηση απέδωσε στο Δημόσιο χωρίς ωστόσο να το εισπράξει από τον πελάτη της.

1.5 Άλλως και όλως επικουρικώς και σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι ως χρόνος οριστικής διαγραφής, νοείται αυτός της τελεσιδικίας της συνολικής απαίτησης (λαμβάνοντας και ως δεδομένο ότι η διαγραφή απαίτησης, σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1005/2005, λαμβάνει χώρα ανά πελάτη και συνεπώς ως χρόνος διαγραφής νοείται αυτός που καθίσταται ολόκληρη η απαίτηση οριστικά ανεπίδεκτη είσπραξης), ήτοι εν προκειμένω το φορολογικό έτος – διαχειριστική περίοδος 2012, οπότε και επήλθε συνολική τελεσιδικία όλων των επιμέρους απαιτήσεων, πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 72 του Ν. 2238/1994 και να μεταφερθεί η σχετική δαπάνη προς έκπτωση, κατά την (προηγούμενη) διαχειριστική περίοδο 2012, μέσω μεταφοράς της οικείας φορολογητέας ύλης.

2. Λογ. 29. 20.01.000 Αγορές μη ενδ/κες άνευ φπα: 3.889,30 ευρώ

2.1. Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες εισαγωγών (αμοιβές φορτοεκφορτωτών, αμοιβές τρίτων, έξοδα αγοράς χαρτοσήμων και εκδόσεως πιστοποιητικών κ.λπ.), οι οποίες αναγράφονται στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών των εκτελωνιστών, χωρίς την ύπαρξη δικαιολογητικών και τα οποία ανέρχονται σε 3.889,30 ευρώ. Το ποσό των δαπανών αυτών δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα διότι δήθεν, δεν καλυπτόταν από νόμιμα παραστατικά στοιχεία καθότι στην απόφαση του ΣτΕ 753/2012 αναφέρεται ότι απαιτείται «η ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών για τις δαπάνες αυτές, τα οποία επισυνάπτονται στο τιμολόγιο που παραδίδεται στην επιχείρηση».

2.2. Στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 20 του Ν. 2238/1994, καθώς και του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο με το άρθρο 12 παρ.1 Ν.4474/2017, και ειδικότερα η ΠΟΛ 141/24-07-1979 στην οποία αναφέρεται ότι «για τις περιπτώσεις που είναι εξαιρετικά δυσχερές η έκδοση αποδείξεων δαπανών στο όνομα του τρίτου, όπως είναι η καταβολή μικροποσών σε ελεύθερους εργάτες ή εργάτες του ΟΛΠ ή του ΟΛΘ ανοίγματος κιβώτιων και άλλων συναφών με τον εκτελωνισμό εργασιών ιδία δε διαλογής συσκευασίας τοποθετήσεως και μεταφοράς εμπορευμάτων εντός των τελωνειακών χώρων μέχρι πέρατος του εκτελωνισμού, μεταφοράς δειγμάτων στο χημείο προς εξέταση, ή καταβολή μικροποσών για αγορά χαρτοσήμων, φωτοτυπίες κ.λπ. Θα συντάσσεται από τον εκτελωνιστή ΑΡΙΘΜΗΜΕΝΗ ΔΙΠΛΟΤΥΠΗ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ για λογαριασμό του πελάτη ΑΝΕΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ, στην οποία θα καταχωρείται η αξία κάθε μίας από αυτές τις δαπάνες διακεκριμένα με σύντομη αιτιολογία καθώς επίσης και τα στοιχεία του εκτελωνιστή και του πελάτη».

2.3 Η επικαλούμενη από τον έλεγχο απόφαση του ΣτΕ με αριθμό 753/2012 δεν εφαρμόζεται στην παρούσα υπόθεση, δεδομένου ότι εφήρμοσε και έκρινε επί διαφορετικού νομοθετικού πλαισίου,

ήτοι των προγενέστερων διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Κ.Φ.Σ που όριζε ρητά ότι «Ο εκτελωνιστής εις το παρ' αυτού εκδιδόμενον τιμολόγιον αναγράφει διακεκριμένως, πλέον των ως άνω δεδομένων, και το ποσόν έκαστης δαπάνης, την οποίαν ενήργησε κατ' εντολήν και λογαριασμόν του πελάτου του και η οποία βασίζεται επί νομίμου δικαιολογητικού, το οποίον επισυνάπτεται εις το παραδιδόμενον εις τον πελάτην αντίτυπον του τιμολογίου».

Β) Χρήση 2014:

1. Λογ. 29. 20.01.000 Αγορές μη ενδ/κες άνευ φπα: 2.415,46 ευρώ

1.1 Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν και δαπάνες εισαγωγών (αμοιβές φορτοεκφορτωτών, αμοιβές τρίτων, έξοδα αγοράς χαρτοσήμων και εκδόσεως πιστοποιητικών κ.λπ.), οι οποίες αναγράφονται στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών των εκτελωνιστών, χωρίς την ύπαρξη δικαιολογητικών και τα οποία ανέρχονται σε 2.415,46 ευρώ και η προσφεύγουσα προβάλλει ισχυρισμούς όμοιους με ως άνω.

Γ). Χρήση 2015:

1. Λογ. 81.04.00.000 - ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΝΕΠ. ΕΙΣΠΡ. ΠΕΛΑΤΕΣ: 67.868,56€

1.1. Ο έλεγχος λανθασμένα δεν αναγνώρισε προς έλεγχο το ποσό των 67.868,56€ το οποίο αντιστοιχεί σε διαγραφή υπολοίπου απαίτησης από τους πελάτες α) «.....» - ΑΦΜ για ποσό 58.268,56 και «..... του» - ΑΦΜ, για ποσό 9.600, και προβάλλει όμοιους λόγους με τους σχετικούς ισχυρισμούς στη χρήση 2013.

Ισχυρισμοί σχετικοί με τους τόκους του άρθρου 53 του ν.4174/2013

Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που επιβλήθηκαν σε βάρος μου με τη σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Εν προκειμένω, με βάση την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 και την κατ' εξουσιοδότηση αυτής εκδοθείσα Υπουργική Απόφαση ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη χρήση 2013, τόκος, κατ' άρθρο 53 του Ν. 4174/2013, ποσού 41.964,78 ευρώ.

1. Ως προς τις Λογιστικές διαφορές στο λογαριασμό 81.04.00.000 «ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΝΕΠ. ΕΙΣΠΡ. ΠΕΛΑΤΕΣ» ποσού 293.397,41€ το οικ. έτος 2014 και ποσού 67.868,56€ το φορολογικό έτος 2015

A) Οικονομικό έτος 2014

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 περ. θ' «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«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 "ένα" τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς «επιχειρήσεις», μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.[...]

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους [ή κοινότητες], δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ.

Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ.

σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο «10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».

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

Με την εξάντληση των ένδικων μέσων εξομοιούται η διαγραφή απαίτησης σύμφωνα με συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα.»

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, με την ΠΟΛ . 1133/11-12-2003 (ΦΕΚ 1907 Β΄/2003) με ΘΕΜΑ: «Καθορισμός των προϋποθέσεων και των δικαιολογητικών για την αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων» ορίζεται ότι:

«1. Για την αναγνώριση της απόσβεσης της επισφαλούς απαίτησης θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθοι όροι και προϋποθέσεις:

α) Η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ο οφειλέτης να είναι πράγματι αφερέγγυος. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.

β) Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξή της, ολικό ή μερικά, λόγω αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:

αα) Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής.

ββ) Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση.

γγ) Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους.

δδ) Αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη (υπάλληλος του πλειστηριασμού), από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα.

2. Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία εισπράξεως της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου αφερεγγυότητα του οφειλέτη. Επίσης, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους - επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια. χρεόγραφα κλπ.) να ικανοποιήσουν τους οφειλέτες τους.

3. Η απόσβεση γίνεται με οριστική εγγραφή. Ως οριστική εγγραφή νοείται η οριστική διαγραφή της απαίτησης, ως μη εισπράξιμη, και η μεταφορά του ποσού της ζημίας στο λογ/σμό 86.02 "Έκτακτα κέρδη ή ζημιές",

4. Η απόσβεση γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη και όχι συνολικά για όλους τους οφειλέτες της επιχείρησης.

5. Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Το ίδιο ισχύει ανάλογα και στη περίπτωση πτωχευτικού συμβιβασμού.[...]

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1016/2005** με ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3296/14.12.2004 (ΦΕΚ 253Α΄) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.» στο **άρθρο 9§§3,4** «Δαπάνες επιχειρήσεων» ορίζεται ότι:

«3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, αντικαθίστανται τα δύο πρώτα εδάφια της περίπτωσης θ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. σχετικά με την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων. Με τις νέες αυτές διατάξεις, επανέρχεται καταρχήν το καθεστώς που είχε θεσπισθεί με το Ν. [2065/1992](#), με ορισμένες τροποποιήσεις, δηλαδή ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις.

Ειδικότερα, καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες (εσωτερικού και εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προκύπτουν από τα βιβλία, τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ. λόγω της φερεγγυότητας των πελατών αυτών, καθώς

και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος και οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Αντίθετα, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, τους ελεύθερους επαγγελματίες, και τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων και οι οποίες, για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες, εκδίδουν Α.Π.Υ., θα λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια. Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή οι υπηρεσίες, δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, αυτός δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων επί της οποίας υπολογίζεται η πρόβλεψη.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για τη διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης, όπως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις (1122241/2246/Α0012/ΠΟΛ. 1238/1994 εγκύκλιός μας).

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

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

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "Πελάτες", όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθόσον οι απαιτήσεις αυτές

θεωρούνται ασφαλούς εισπράξεως. Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη το υπόλοιπο του λογαριασμού "Γραμμάτια εισπρακτέα", καθόσον ρητά στο νόμο αναφέρεται μόνο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Πελάτες". Αντίθετα, για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "πελάτες" αφαιρούνται επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων, ενώ οι προκαταβολές πελατών δεν λαμβάνονται υπόψη, καθόσον αυτές καταχωρούνται σε λογαριασμό παθητικού (Γνωμ. ΕΣΥΛ 228/1994).

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου, στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό "Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων". Η εμφάνιση της πρόβλεψης αυτής στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης θα γίνεται ως εξής:

ΕΓΛΣ Λογ. 83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Σε Λογ. 44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

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

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

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

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

(πτώχευση του πελάτου και δεν υφίσταται πτωχευτική περιουσία για την ικανοποίηση της απαίτησης). Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω αφορούν στην απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, που έχουν προέλθει από πελάτες μόνο, καθόσον ο υπολογισμός των αποσβέσεων υπολογίζεται επί της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως. Αν υπάρχει ζημία από άλλη αιτία, αυτή θα εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. εφόσον συνιστά απώλεια κεφαλαίου.

Τέλος, με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων προβλέπεται, ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις", δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας. αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

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

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

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%), στο ποσό του αποθεματικού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" του πρώτου Ισολογισμού που θα συντάξουν οι επιχειρήσεις μετά την 30η Δεκεμβρίου 2004, λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Δηλαδή, σε φορολογία υπόκειται το ποσό της πρόβλεψης που είχαν σχηματίσει οι επιχειρήσεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. 81 της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. όπως αυτές ίσχυαν πριν από την τροποποίηση τους με το Ν. [3091/2002](#) με τον οποίο ως γνωστόν, είχε καθιερωθεί η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μέσω οριστικών εγγραφών για ης χρήσεις 2003 και 2004. Διευκρινίζεται, ότι επειδή οι επιχειρήσεις κατά την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων με οριστικές εγγραφές, υποχρεούνται, εφόσον εμφάνιζαν στα βιβλία τους υπόλοιπο

(αναπόσβεστο) του ανωτέρω λογαριασμού προβλέψεων, να αποσβέσουν πρώτα το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. 1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/2003 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. (1021577/10206/B0012/ΠΟΛ. 1038/2003 εγκύκλιος), δεν μπορούν να μειώσουν το υπόλοιπο του υπόψη λογαριασμού αυθαίρετα (αδικαιολόγητα) με τυχόν πελάτες που κατά την κρίση τους θεωρούν ανεπίδεκτους είσπραξης, αλλά μόνον εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της ως άνω Απόφασης και στη συνέχεια βέβαια να υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) το υπόλοιπο.

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

Το ποσό αυτό θα μειωθεί μόνο με τις διενεργηθείσες κατά τις χρήσεις 2003 και 2004 διαγραφές επισφαλών πελατών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1133/2003 Απόφαση του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών (διαγραφή πελατών για τους οποίους έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, διαγραφή μικροαπαιτήσεων μέχρι 150 ευρώ κλπ.).

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

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

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

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

Επειδή, από την προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 31 περ. θ' του ν.2238/1994 συνάγεται ότι στις επιχειρήσεις αλλά και στα νομικά πρόσωπα, δίδεται η δυνατότητα να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους ένα συγκεκριμένο ποσοστό από τα ποσά των απαιτήσεων πελατών τους, που είναι σε αδυναμία να καλύψουν τις υποχρεώσεις τους (επισφαλείς).

Συναφώς άλλωστε και η νομολογία των δικαστηρίων έχει κρίνει ότι η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων αποτελεί δικαίωμα της επιχείρησης (ιδέτε ΣτΕ 3747/2010, ΔΕΑ 2474/2017, 3766/2015).

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας, δυνάμει της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2013 – 31/12/2015.

Επειδή, την κρινόμενη χρήση 2013, η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει σε χρέωση του λογαριασμού 81.04.00.000 – ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΝΕΠ. ΕΙΣΠΡ. ΠΕΛΑΤΕΣ – το ποσό των 293.397,41€, με πίστωση του λογαριασμού 30.97.00.000 «Πελάτες Επισφαλείς».

Επειδή, με την ως άνω εγγραφή, η προσφεύγουσα προέβη με οριστική εγγραφή σε διαγραφή ισόποσης απαίτησης από τον πελάτη της «.....», ΑΦΜ: καθώς και σε ισόποση μείωση των φορολογικών της αποτελεσμάτων.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ δεν αποδέχθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ως άνω ποσό των 293.397,41€ και το προσέθεσε στις λογιστικές διαφορές της οικείας χρήσης, καθότι έκρινε ότι, αφενός δεν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων (κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 31 περ. θ' του ν.2238/1994) και αφετέρου όλες οι επίμαχες δικαστικές αποφάσεις, αγωγές και λοιπά δικαιολογητικά που τέθηκαν υπόψη του ουδεμιά σχέση φέρουν με την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2013 και από τα επιδειχθέντα δικαιολογητικά (αγωγές, αποφάσεις δικαστηρίων) δεν προκύπτει η εξάντληση των ένδικων μέσων, για την διεκδίκηση της απαίτησης, όπως ρητά ορίζεται από τις διατάξεις της περ. θ του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η τελευταία εμπορική συναλλαγή μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω εταιρείας υπήρξε **το 2009** με την έκδοση του υπ' αριθ./2009 ΤΔΑ, όπου και διαμορφώθηκε το χρεωστικό υπόλοιπο των 293.397,41€, το οποίο και διεγράφη σε βάρος των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης 2013, ως ανεπίδεκτο είσπραξης.

Επειδή, επίσης από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα δεν διενήργησε προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων ούτε στην κρινόμενη χρήση (2013) ούτε στις δυο προηγούμενες χρήσεις (2011 και 2012) και δεν τήρησε τον λογαριασμό **44.11** «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι:

1. Την με αρ./2010 διαταγή πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου, κατά της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «.....», ΑΦΜ:, ποσού **216.963,53€ (σχετ.1)**.
2. Τις με αριθ./2010 και/2010 εκθέσεις επίδοσης δικαστικού επιμελητή Πρωτοδικείου, με τις οποίες επιδόθηκε νόμιμα και εμπρόθεσμα αντίγραφο εξ απογράφου της ανωτέρω, με αρ./2010 διαταγής πληρωμής, δύο φορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Πολ. Δ.. (σχετ. 2,3)
3. Το με αρ./...../2020 πιστοποιητικό περί μη ασκήσεως ανακοπής διαταγής πληρωμής του Πρωτοδικείου, κατά της με αρ./2010 διαταγής πληρωμής. (Σχετ. 4).
4. Την με αρ./2010 διαταγή πληρωμής του Ειρηνοδικείου, κατά της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «.....», ΑΦΜ:, ποσού **5.170,00€ (σχετ.5)**.
5. Τις με αριθ./2010 και/2010 εκθέσεις επίδοσης δικαστικού επιμελητή Πρωτοδικείου, με τις οποίες επιδόθηκε νόμιμα και εμπρόθεσμα αντίγραφο εξ απογράφου της ανωτέρω, με αρ./2010 διαταγής πληρωμής, δύο φορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Πολ. Δ. (σχετ. 6,7)
6. Το με αρ./...../2020 πιστοποιητικό περί μη ασκήσεως ανακοπής διαταγής πληρωμής του Ειρηνοδικείου, κατά της με αρ./2010 διαταγής πληρωμής. (Σχετ. 7α).
7. Την με αριθ./2011 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία το δικαστήριο δέχτηκε την από 28/12/2009 αγωγή της προσφεύγουσας και υποχρέωσε την εναγόμενη «.....» να καταβάλει το ποσό των 75.639,38€ με τον νόμιμο τόκο και κήρυξε την απόφαση προσωρινά εκτελεστή ως προς το ποσό των 25.000,00€. (σχετ. 8).
8. Την με αριθ./2011 έκθεση επίδοσης **δικαστικού επιμελητή Πρωτοδικείου, με την οποία επιδόθηκε (μέσω θυροκόλλησης) ακριβές αντίγραφο της με αρ./2011 απόφασης** του Μονομελούς Πρωτοδικείου (σχετ. 9)
9. Το με αρ./...../2020 πιστοποιητικό περί μη κατάθεσης τακτικών ή έκτακτων ένδικων μέσων πληρωμής του Πρωτοδικείου, κατά της με αρ./2011 απόφασης. (Σχετ. 10).
10. Την με Γενικό Αριθμό κατάθεσης/2012 και Αριθμό Κατάθεσης Δικογράφου/2012 αγωγή της προσφεύγουσας κατά της ως άνω εταιρείας και του ή, ως διαχειριστή και νόμιμου εκπροσώπου της, ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου, με την οποία η προσφεύγουσα ζητούσε να υποχρεωθούν να καταβάλουν αλληλέγγυα και εις ολόκληρο ο καθένας το ποσό των 216.963,53€ και να επιβληθεί προσωπική κράτηση κατά του δεύτερου, ως μέσο αναγκαστικής εκτέλεσης της απόφασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 914 και 1047 §1 ΚΠΔ. (σχετ.11)

11. Εκτύπωση της πορείας υπόθεσης της ιστοσελίδας του Πρωτοδικείου από την οποία προκύπτει ότι επί της ως άνω αγωγής με ΓΑΚ/2012 εκδόθηκε η με αριθ./2019 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, με ημερομηνία δημοσίευσης την 27/09/2019, με την οποία απορρίφθηκε η αγωγή (σχετ. 12), διότι ο εναγόμενος είχε υπερβεί το 65^ο έτος της ηλικίας του και δεν μπορούσε να εναχθεί και να καταδικαστεί σε προσωπική κράτηση λόγω αδιοπραξίας, όπως έκρινε το δικάσαν Δικαστήριο.
12. Ισολογισμό της 31/12/2013, εταιρική χρήση (01/1-31/12/2013) της εταιρείας «.....» από τον οποίο (**σχετικό 13**) προκύπτουν, (1) ζημίες εις νέον 596.571,05 ευρώ, (2) σύνολο υποχρεώσεων 3.247.187,60 ευρώ, (3) σύνολο διαθεσίμων 2.111,73 ευρώ, (4) επιταγές σε καθυστέρηση 2.241.335,33 ευρώ, (5) διαμαρτυρημένα γραμμάτια 171.571,38 ευρώ, (6) κτίρια αξίας κτήσης 34.000 ευρώ, και αναπόσβεστης αξίας 26.000 ευρώ και (7) εμπορεύματα αξίας 234.058,50€.
13. Τα με αριθ./2020 και/2020 πιστοποιητικά των Υποθηκοφυλακείων και, αντίστοιχα, από τα οποία προκύπτει ότι μερίδα στο όνομα της ως άνω εταιρείας δεν φαίνεται να έχει ανοιχθεί στο Γενικό Αλφαβητικό Ευρετήριο Μεταγραφών των εν λόγω υποθηκοφυλακείων. (σχετ. 23 , 24)
14. Την από 15/03/2013 έκθεση ελέγχου τίτλων του ή, διαχειριστή και εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, που συνέταξε το Δικηγορικό γραφείο του από την οποία προκύπτει ότι όλα τα διαμερίσματα που ανήκαν στον ανωτέρω εν τέλει εκ πλειστηριάστηκαν, είχαν δε προηγηθεί και καταδολιευτικές μεταβιβάσεις, οι οποίες και ακυρώθηκαν. (Σχετ. 14)

Επειδή, από τα ως άνω έγγραφα προκύπτει ότι στην κρίνόμενη περίπτωση σε βάρος της εταιρείας «.....» έχουν εκδοθεί (α) διαταγές πληρωμής (αρ./2010 και/2010), οι οποίες τελεσιδίκησαν το έτος **2010**, λόγω παρόδου απράκτου της σχετικής προθεσμίας άσκησης ανακοπής, καθιστώντας τελεσίδικη συνολική απαίτηση της προσφεύγουσας ύψους **222.133,50€** καθώς και (β) δικαστική απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου (αρ./2011), η οποία τελεσιδίκησε **το έτος 2012**, καθώς η οφειλέτρια εταιρεία δεν άσκησε εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 518 παρ. 1 Κ.Πολ.Δ. τριακονθήμερης προθεσμίας από την επίδοσή της, έφεση, ούτε άλλο τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο, καθιστώντας τελεσίδικη επιπλέον απαίτηση της προσφεύγουσας ύψους **75.639,38€**.

Επειδή, σε συνέχεια της τελεσιδικίας των ως άνω δικαστικών αποφάσεων, από τα ως άνω προσκομισθέντα έγγραφα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προέβη κατά τα έτη 2012 και 2013 σε μία σειρά από ενέργειες για την εύρεση περιουσιακών στοιχείων της οφειλέτριας εταιρείας (έλεγχος τίτλων ιδιοκτησίας του νομίμου εκπροσώπου και διαχειριστή, έλεγχος μερίδας στο Υποθηκοφυλακείο της έδρας της εταιρείας, και, κατάθεση αγωγής προκειμένου να επιβληθεί προσωπική κράτηση σε βάρος του νομίμου εκπροσώπου και

διαχειριστή) οι οποίες όλες απέβησαν άκαρπες, λόγω ανυπαρξίας περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, ικανών να ικανοποιήσουν την απαίτηση της.

Επειδή, αν και οι επίμαχες δικαστικές προσφυγές εκδόθηκαν και τελεσιδίκησαν σε προηγούμενα έτη (2010 – 2012) του ελεγχόμενου 2013, η έρευνα για ανεύρεση περιουσιακών στοιχείων συνεχίστηκε μέχρι και το έτος 2013, όπου προέκυψε πλέον η αφερεγγυότητα της οφειλέτριας επιχείρησης (αποδεικνυόμενη από επίσημα στοιχεία) και η προσφεύγουσα προέβη σε οριστική διαγραφή της οριστικά ανείσπρακτης απαίτησής της.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις που τάσσει το άρθρο 31 περ. θ' του ν.2238/1994 καθώς και οι ΠΟΛ. 1016/2005 και 1133/2003 για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με οριστική εγγραφή, ήτοι: α) η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ο οφειλέτης να είναι πράγματι αφερέγγυος, β) εξάντληση όλων των ένδικων μέσων, γ) έκδοση τελεσιδικιών δικαστικών αποφάσεων και δ) οριστική εγγραφή διαγραφής της επισφαλής απαίτησης.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

B) Φορολογικό έτος 2015

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **21 του ν.4172/2013**:

«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. ...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **26§§1 και 4 του ν. 4172/2013**, περί επισφαλών απαιτήσεων:

«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

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. 1056/2015**, με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν .4172/2013)»:

«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 (εισπρακτικές 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.

5. Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση: α) καταστεί εισπραξιμή ή β) διαγραφεί. Η 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.

Με τις ως άνω διατάξεις προβλέπονται οι περιπτώσεις ανάκτησης της πρόβλεψης με μεταφορά της στα κέρδη της επιχείρησης και ορίζονται σωρευτικά και περιοριστικά οι προϋποθέσεις για τη διαγραφή της απαίτησης.

Προκειμένου για τη διαγραφή απαιτήσεων απαιτείται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η σωρευτική πλήρωση των τριών (3) προϋποθέσεων που ορίζονται στις υπόψη διατάξεις. Ειδικότερα, όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση με την οποία απαιτείται να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, διευκρινίζεται ότι με αυτές πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερέγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα:

- α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση,
- β) πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους,
- γ) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού, αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον

πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα,

δ) τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. [3588/2007](#)), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία),

ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες της.

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.

στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών.

Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης.

Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερεγγυότητα του οφειλέτη.

Όταν η απαίτηση απορρέει από την πώληση κινητών πραγμάτων με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, δεν μπορεί να γίνει διαγραφή αυτής πριν από την περαίωση της διαδικασίας διεκδίκησης και επιστροφής στην πωλήτρια επιχείρηση του πωληθέντος και μη εξοφληθέντος από τον αγοραστή πράγματος ή πριν την περαίωση της διαδικασίας δικαστικής επιδίωξης για την αποπληρωμή του τιμήματος.».

Επειδή, εν προκειμένω, την ελεγχόμενη χρήση 2015, η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει σε χρέωση του λογαριασμού 81.04.00.000 – ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΝΕΠ. ΕΙΣΠΡ. ΠΕΛΑΤΕΣ – το ποσό των 67.868,56€, με πίστωση του λογαριασμού 30.97.00.000 «Πελάτες Επισφαλείς».

Επειδή, με την ως άνω εγγραφή, η προσφεύγουσα προέβη σε διαγραφή απαίτησης από τους πελάτες της: (α) «.....», ΑΦΜ: ποσού 58.268,56€ και (β) «..... του», ΑΦΜ:..... ποσού 9.600,00€ και σε ισόποση μείωση των φορολογικών της αποτελεσμάτων.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ δεν αποδέχθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ως άνω ποσό των 67.868,56€ και το προσέθεσε στις λογιστικές διαφορές της χρήσης 2015, καθότι έκρινε ότι, εφόσον δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη με βάση τις

διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4172/2013, η επισφαλής απαίτησης δεν δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι πληρούνται σωρευτικά οι τρεις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 26 του ν.4172/2013.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι:

Α) η τελευταία εμπορική συναλλαγή μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «.....» υπήρξε το **2011**, όπου και διαμορφώθηκε το χρεωστικό υπόλοιπο των 58.268,56€, το οποίο και διεγράφη σε βάρος των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης 2015, ως ανεπίδεκτο είσπραξης.

Β) ήδη από το 2011 υπήρξε εμπορική συναλλαγή μεταξύ της προσφεύγουσας και του του, όπου και διαμορφώθηκε το χρεωστικό υπόλοιπο των 9.600€, το οποίο και διεγράφη σε βάρος των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης 2015, ως ανεπίδεκτο είσπραξης.

Επειδή, επίσης από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα δεν διενήργησε προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων ούτε στην κρινόμενη χρήση (2015) ούτε στις προηγούμενες χρήσεις (2011, 2012, 2013 και 2014) και δεν τήρησε τον λογαριασμό **44.11** «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι:

1. Την με αριθ. /2014 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία το δικαστήριο δέχτηκε την με αριθ. κατάθεσης /2013 αγωγή της προσφεύγουσας και υποχρέωσε την εναγόμενη «.....» να καταβάλει το ποσό των 58.268,56€ με τον νόμιμο τόκο. (σχετ. 15).
2. Την με αριθ. /2014 έκθεση επίδοσης **δικαστικού επιμελητή Πρωτοδικείου, με την οποία επιδόθηκε (μέσω θυροκόλλησης) ακριβές αντίγραφο της ως άνω με αρ. /2014 απόφασης.** (σχετ. 16)
3. Το με αρ. /..... /2019 πιστοποιητικό περί μη κατάθεσης τακτικών ή έκτακτων ένδικων μέσων πληρωμής του Πρωτοδικείου, κατά της με αρ. /2014 απόφασης. (Σχετ. 17).
4. Την με αριθ. /2017 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία το δικαστήριο κήρυξε σε κατάσταση πτώχευσης την εταιρεία «.....» και όρισε ημέρα παύσης πληρωμών της την 31/08/2015.
5. Τα με αριθ. /2020 και /2020 πιστοποιητικά των Υποθηκοφυλακείων και, αντίστοιχα, από τα οποία προκύπτει ότι μερίδα στο όνομα της ως άνω εταιρείας δεν φαίνεται να έχει ανοιχθεί στο Γενικό Αλφαβητικό Ευρετήριο Μεταγραφών των εν λόγω υποθηκοφυλακείων. (σχετ. 22 , 25)

Επειδή, από τα ως άνω έγγραφα προκύπτει ότι στην κρινόμενη περίπτωση σε βάρος της εταιρείας «.....» έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση του Μονομελούς

Πρωτοδικείου (αρ. /2014), η οποία τελεσιδίκησε **το έτος 2015**, καθώς η οφειλέτρια εταιρεία δεν άσκησε εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 518 παρ. 1 Κ.Πολ.Δ. τριακονθήμερης προθεσμίας από την επίδοσή της, έφεση, ούτε άλλο τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο, καθιστώντας τελεσιδική επιπλέον απαίτηση της προσφεύγουσας ύψους **58.268,56€**

Επειδή, σε συνέχεια της τελεσιδικίας της ως άνω δικαστικής απόφασης, από τα ως άνω προσκομισθέντα έγγραφα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προέβη κατά το έτος 2015 σε μία σειρά από ενέργειες για την εύρεση περιουσιακών στοιχείων της οφειλέτριας εταιρείας (έλεγχος μερίδας στο Υποθηκοφυλακείο και) οι οποίες όλες απέβησαν άκαρπες, λόγω ανυπαρξίας περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, ικανών να ικανοποιήσουν την απαίτηση της.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις που τάσσει το άρθρο 26 του ν.4172/2013 καθώς και η **ΠΟΛ. 1056/2015** για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων με οριστική εγγραφή, ήτοι: 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.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Επειδή, επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι:

1. Την με αριθ. /2011 διαταγή πληρωμής του Ειρηνοδικείου με την οποία το δικαστήριο δέχτηκε την από 8/4/2012 αίτηση της προσφεύγουσας και υποχρέωσε την «.....» (εκδότρια εταιρεία της με αρ. επιταγής) και τον του (οπισθογράφου της επιταγής) να καταβάλουν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον στην προσφεύγουσα το ποσό των 9.850,00€ με τον νόμιμο τόκο. (σχετ. 18).
2. Την από 8/4/2011 αίτηση ανακοπής (άρθρου 632 Κ.Πολ.Δ.) ενώπιον του Ειρηνοδικείου, της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με την οποία ζητούσε την ακύρωση της ως άνω με αρ. /2011 διαταγής πληρωμής. (Σχετ. 19)
3. Την με αρ. /2014 απόφαση του Ειρηνοδικείου με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω αίτηση ανακοπής και επικυρώθηκε η με αρ. /2011 διαταγή πληρωμής. (Σχετ. 20).
4. Την από 21/12/2015 Βεβαίωση αδυναμίας είσπραξης απαίτησης του δικηγόρου από την οποία προκύπτει ότι όλες οι προσπάθειες είσπραξης της ανωτέρω απαίτησης, απέβησαν άκαρπες, εντός του έτους 2015. (Σχετ. 21).
5. Το με αρ. πρωτ. /2020 πιστοποιητικό κτηματολογικών εγγραφών του Κτηματολογικού Γραφείου από το οποίο προκύπτει ότι ο

..... του κατέχει ένα ακίνητο στη
....., το οποίο είναι κατεσχεμένο. (Σχ. 27).

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και προσκομισθέντων δικαιολογητικών, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση της προσφεύγουσας με την επισφαλή απαίτησή της κατά του του πληρούνται οι προϋποθέσεις, που τάσσει το άρθρο 26 του ν.4172/2013 καθώς και η **ΠΟΛ. 1056/2015**, για τη διαγραφή της απαίτησης, ήτοι: 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.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

2. Ως προς τις λογιστικές διαφορές στο λογαριασμό 29.20.01.000 Αγορές μη ενδ/κες άνευ ΦΠΑ ποσού 3.889,30 οικον. έτους 2014 και ποσού 2.415,46€ φορολ. έτους 2014

A) Οικονομικό έτος 2014

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **31§20 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα καταχώρισης ορισμένων δαπανών του άρθρου αυτού στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2§§1,2,3 «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 ορίζεται ότι:

«1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

2. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.

Ειδικά, τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους - μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ.

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 141/24-7-1979**: «Οι εκτελωνιστές δικαιούνται να εισπράττουν από τους πελάτες τους μόνο το ποσό της αμοιβής τους που συμφωνήθηκε και τα πάσης φύσεως χρηματικά ποσά που βαρύνουν το εμπόρευμα για τον τελωνισμό του, τα οποία ποσά πρέπει οπωσδήποτε να βασίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977) σε νόμιμα δικαιολογητικά, που πρέπει να επισυνάπτονται στα αντίτυπα του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών που παραδίνουν στους πελάτες τους. Βάσει των ανωτέρω, ο εκτελωνιστής για τις πραγματοποιούμενες απ' αυτόν για λογαριασμό του πελάτη του πάσης φύσεως δαπάνες υποχρεούται να ζητεί από το πρόσωπο που λαμβάνει το ποσό αυτό το προσήκον κατά περίπτωση αποδεικτικό στοιχείο (τιμολόγιο, απόδειξη παροχής υπηρεσιών, φορτωτική κ.λπ.), εφόσον βεβαίως το πρόσωπο αυτό υποχρεούται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στην έκδοση τέτοιου στοιχείου, άλλως ο εκτελωνιστής υποχρεούται να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του αυτού Κώδικα και στα δύο αντίτυπα της οποίας συνυπογράφει υποχρεωτικά και ο λαμβάνων.

Για τις περιπτώσεις που είναι εξαιρετικά δυσχερές η έκδοση αποδείξεων δαπανών στο όνομα του τρίτου, όπως είναι η καταβολή μικροποσών απ' ευθείας σε ελεύθερους εργάτες ή εργάτες του Ο.Λ.Π., ανοίγματος κιβωτίων και άλλων συναφών με τον εκτελωνισμό εργασιών ιδία δε διαλογής συσκευασίας, τοποθετήσεως και μεταφοράς εμπορευμάτων εντός των τελωνιακών χώρων μέχρι πέρατος του εκτελωνισμού, μεταφοράς δειγμάτων στο Χημείο προς εξέταση και η καταβολή μικροποσών για αγορά χαρτοσήμου, φωτοτύπηση εγγράφων, τηλεφωνήματα και μετακίνηση με TAXI, θα συντάσσεται από τον εκτελωνιστή διπλότυπη αριθμημένη αναλυτική κατάσταση δαπανών για λογαριασμό του πελάτη άνευ δικαιολογητικών, στην οποία θα καταχωρείται η αξία κάθε μίας από αυτές τις δαπάνες διακεκριμένα με σύντομη αιτιολογία, καθώς και τα στοιχεία του εκτελωνιστή και του πελάτη. Το ένα αντίτυπο της ανωτέρω κατάστασης θα επισυνάπτεται στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που παραδίδεται στον πελάτη του, στο οποίο και θα καταχωρείται το συνολικό ποσό της δαπάνης ολογράφως και αριθμητικώς. **Γενικότερα η αναγνώριση ή μη των δαπανών είναι θέμα πραγματικό και εναπόκειται στην κρίση του Οικ. Εφόρου και σε περίπτωση αμφισβήτησεως των Διοικητικών Δικαστηρίων»**

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προκύπτει ότι, στον λογαριασμό 29.20.01.000 «Αγορές μη ενδ/κες άνευ ΦΠΑ» καταχωρήθηκαν δαπάνες εισαγωγών (αμοιβές φορτοεκφορτωτών, αμοιβές τρίτων, έξοδα αγοράς χαρτοσήμων και εκδόσεως πιστοποιητικών κ.λπ.), οι οποίες αναγράφονται στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών των εκτελωνιστών, χωρίς την ύπαρξη δικαιολογητικών και τα οποία ανέρχονται σε 3.889,30 ευρώ τη χρήση 2013.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι λανθασμένα το ποσό των δαπανών αυτών δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και

ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 20 του Ν. 2238/1994, καθώς και του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 καθώς και η ΠΟΛ 141/24-07-1979.

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 31§20 αφορά επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας, ενώ η προσφεύγουσα τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του ν. 2238/1994 και του ΚΦΑΣ, για το οικονομικό έτος 2014, οι δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

B) Φορολογικό έτος 2014

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 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 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1113/2015** με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 22 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη

διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις,

πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 4308/24.11.2014 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» ορίζονται τα εξής:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, στην απόφαση του ΣτΕ 753/2012 «Δαπάνες επιχειρήσεων και παραγωγικότητα αυτών. Δαπάνες μισθοδοσίας, συντήρησης, εκτελωνισμού, τόκων δανείων, ελεγκτικής εταιρίας» αναφέρονται τα εξής: **«Εκτελωνιστικά έξοδα.** Για την έκπτωση από την επιχείρηση δαπανών που ενήργησε εκτελωνιστής κατ' εντολήν και για λογαριασμό της, δεν αρκεί η έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών από τον εκτελωνιστή, στο οποίο αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες, αλλά απαιτείται και η ύπαρξη νόμιμων δικαιολογητικών για τις δαπάνες αυτές, τα οποία επισυνάπτονται στο τιμολόγιο που παραδίδεται στην επιχείρηση».

Επειδή, σχετικά με την πραγματοποίηση δαπανών από τον εκτελωνιστή κατ' εντολή και για λογαριασμό του εισαγωγέα - πελάτη του, σημειώνεται ότι:

Ο εκτελωνιστής στο εκδιδόμενο τιμολόγιο – εκκαθάριση, περιλαμβάνει πέραν της αμοιβής του και τις, πάσης φύσεως, δαπάνες, που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του εισαγωγέα.

Για τις δαπάνες αυτές θα πρέπει ο εκτελωνιστής να λαμβάνει το προσήκον, κατά περίπτωση, νόμιμο δικαιολογητικό (τιμολόγιο, απόδειξη παροχής υπηρεσιών, φορτωτική κ.λπ.), το οποίο πρέπει να επισυνάπτεται στο τιμολόγιο, που παραδίδεται στην επιχείρηση.

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προκύπτει ότι, στον λογαριασμό 29.20.01.000 «Αγορές μη ενδ/κες άνευ ΦΠΑ» καταχωρήθηκαν δαπάνες εισαγωγών (αμοιβές φορτοεκφορτωτών, αμοιβές τρίτων, έξοδα αγοράς χαρτοσήμων και εκδόσεως

πιστοποιητικών κ.λπ.), οι οποίες αναγράφονται στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών των εκτελωνιστών, χωρίς την ύπαρξη δικαιολογητικών και τα οποία ανέρχονται σε 2.415,46€ τη χρήση 2014.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι λανθασμένα το ποσό των δαπανών αυτών δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 20 του Ν. 2238/1994, καθώς και του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 καθώς και η ΠΟΛ 141/24-07-1979.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων για το φορολογικό έτος 2014, για τις δαπάνες που δεν προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά, δεν πληρούται η προϋπόθεση γ' του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και συνεπώς οι δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

3. Επί των τόκων άρθρου 53&4 ν.4171/2013

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του **άρθρου 72§17 του ν.4174/13** όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1 του ν.4509/17**, ορίζεται ότι:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 1§1 του ν.2523/97**, ορίζεται ότι:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

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

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

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. »

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2§4 του ν.2523/97**, ορίζεται ότι:

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων, ορθώς εκδόθηκε η υπ' αριθμό Υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2013 έως και 31.12.2013 καθώς ο Προϊστάμενος εφάρμοσε την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής των ευνοϊκότερων κυρώσεων, όπως προκύπτει και από τον πίνακα που ακολουθεί:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ή 58 Α § 2 ή 59 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ § 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
651/98/2019	95.810,00 €	39.920,84 €	41.964,78 €	81.885,62 €	81.885,62 €

Επειδή, βάσει των ως άνω τα αποτελέσματα διαμορφώνονται ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014		
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2013		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	3.989.224,46	3.989.224,46
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	89.484,46	89.484,46
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	3.292,31	3.292,31
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	304.078,72	10.681,31
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	396.855,49	103.458,08
ΜΕΙΟΝ: ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	45.878,77	45.878,77
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	350.976,72	57.579,31

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2014		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	4.544.084,62	4.544.084,62
ΖΗΜΙΕΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	21.745,23	21.745,23
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	3.992,34	3.992,34
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	2.859,28	2.859,28
ΣΥΝΟΛΟ ΖΗΜΙΩΝ	14.893,61	14.893,61
ΜΕΙΟΝ: ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΩΝ	-14.893,61	-14.893,61

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2015		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	4.912.255,74	4.912.255,74
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	87.030,78	87.030,78
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	8.380,49	8.380,49
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	80.347,44	12.478,88
ΣΥΝΟΛΟ ΖΗΜΙΩΝ	175.758,71	107.890,15
ΜΕΙΟΝ: ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	-14.893,61	-14.893,61
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	160.865,10	92.996,54

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και με τον διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

- Την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση α) της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2014, και β) της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2015.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

α) Οικονομικό έτος 2014:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	304.078,72€	10.681,31€
Διαφορά φόρου	79.841,67€	2.777,14€
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	781,20€	781,20€
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	156,24€	156,24€
Πρόσθετος φόρος	81.885,62€	2.153,95€
Πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	801,20€	801,20€
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	160,24€	160,24€
Σύνολο για καταβολή (€)	163.626,17€	6.829,97€

β) Φορολογικό έτος 2014:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ζημιά	-14.893,61€	-14.893,61€
Διαφορά φόρου		
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	781,20€	781,20€
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	156,24€	156,24€
Πρόσθετος φόρος		
Πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	234,36€	234,36€
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	46,87€	46,87€
Σύνολο για καταβολή (€)	1.218,67€	1.218,67€

γ) Φορολογικό έτος 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	83.207,33€	15.338,16€
Διαφορά φόρου	24.130,13€	4.448,07€
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	815,70€	815,70€
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	163,14€	163,14€
Πρόσθετος φόρος	12.065,07€	444,80€
Πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	407,85€	407,85€
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτ/μου	81,57€	81,57€
Σύνολο για καταβολή (€)	37.663,46€	6.361,13€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.