



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/09/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 2483

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. 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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ με έδρα στη, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ,
-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ,

-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 387.837,90 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 193.918,95 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **581.756,85 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 24/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές, οι οποίες έχουν ως ακολούθως:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)
64.02.05.0000	Έξοδα συνεδρίων	7.747,09
64.00.00.0000	Έξοδα κίνησης	5.604,89
64.00.00.0001	Έξοδα κίνησης	5.035,24
64.00.00.1600	Έξοδα κίνησης	4.272,18
83.11.00.0000	Προβλέψεις επισφαλών πελατών	311.934,13
	Χρεωστική διαφορά PSI	1.976.054,32
	Φορολόγηση αποθεματικών άρθ. 72 ΚΦΕ	78.039,24
	Σύνολο	2.388.687,09

Όσον αφορά στην υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικής περιόδου 2014, με την οποία καταλογίστηκαν τα ποσά των δηλώσεων Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας ως διαφορά του ελέγχου, αυτή εκδόθηκε εκ παραδρομής και τυγχάνει ακυρωτέα.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω μη υποβολής καταστάσεων δαπανών του άρθρου 14, παρ. 3 του Ν. 4174/2013 για το κρινόμενο έτος.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις της.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 24/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ορθής εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και επιβολής προστίμων Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε αξιόπιστα λογιστικά αρχεία που αντικατοπτρίζουν την ορθή εικόνα της επιχείρησης, όπως διαπιστώθηκε κατά την καταμέτρηση ταμείου που έλαβε χώρα την 12/10/2020 στην έδρα της προσφεύγουσας, από την οποία προέκυψε έλλειμμα ταμείου ποσού 143.317,31 €.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 5.366,50 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 2.683,25 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **8.049,75 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 24/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων τελών χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014:

- προέβη σε προκαταβολές χρηματικών ποσών προς τους υπαλλήλους της συνολικού ύψους 31.253,67 €, για τις οποίες δεν κατέβαλε το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου,
- προέβη σε καταβολές χρηματικών ποσών προς τους εταίρους της συνολικού ύψους 192.350,31 €, για τις οποίες δεν κατέβαλε το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος.

2ος λόγος: Μη νόμιμη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.500,00 €, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013.

3ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ για το έτος 2014.

4ος λόγος: Παράνομη έκδοση Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χωρίς να έχει διαπιστωθεί ουδεμία διαφορά.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Σημειώνεται επίσης ότι η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/15.07.2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, κλήθηκε προς υποβολή εγγράφου γραπτού υπομνήματος εντός πέντε (5) ημερών, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις της σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, χωρίς ωστόσο να ανταποκριθεί σχετικά έως την υπογραφή της παρούσας.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

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

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

Παρακάτω, παρατίθενται οι λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο και προσβάλλονται με την παρούσα, ανά κατηγορία:

A. Λογαριασμός 64.02.05-Έξοδα συνεδρίων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. (θ') του Ν. 4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν είναι και οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»)».

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δαπάνες διοργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, με τη συνολική ετήσια δαπάνη να υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματός της. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνη που ανέρχεται σε **7.747,09 €**, ποσό το οποίο υπολογίστηκε ως εξής:

	Ποσά (€)
Έσοδα (λογ. 70)	5.116.134,96
Όριο 0,5%(Α)	25.580,67
Σύνολο λογαριασμού 64.02.05 (Β)	43.270,21
Διαφορά προς καταλογισμό (Β)-(Α)	17.689,54
Μείον: ποσό που αναμορφώθηκε με τη δήλωση	9.942,45
Λογιστική διαφορά	7.747,09

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο εν λόγω λογαριασμός δεν περιλαμβάνει μόνο δαπάνες σίτισης και διαμονής, αλλά και λοιπά έξοδα (π.χ. αεροπορικά εισιτήρια, δικαιώματα συμμετοχής κλπ.) τα οποία εκπίπτουν στο ακέραιο.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο συγκεκριμένο στοιχείο προς υποστήριξη του ισχυρισμού της αλλά αρκείται στη γενική αυτή αναφορά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επικουρικά ότι όλως αυθαίρετως ο έλεγχος υπολόγισε το 0,5% μόνο επί των εσόδων από πωλήσεις και όχι επί του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος της χρήσης.

Επειδή ο ανωτέρω επικουρικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι εν μέρει ορθός, δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση, δε δύναται να ληφθούν υπόψη τα έκτακτα έσοδα της χρήσης (λογ/σμοί ομάδας 8).

Επειδή το ποσό που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση με βάση την παρούσα απόφαση υπολογίζεται ως εξής:

	Ποσά (€)
Συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα (λογ. 70+73+76)	5.911.332,33
Όριο 0,5%(Α)	29.556,66
Σύνολο λογαριασμού 64.02.05 (Β)	43.270,21
Διαφορά προς καταλογισμό (Β)-(Α)	13.713,55
Μείον: ποσό που αναμορφώθηκε με τη δήλωση	9.942,45
Λογιστική διαφορά	3.771,10

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Β. Λογαριασμός 64.00.00-Έξοδα κίνησης

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε έξοδα κίνησης για τα μεταφορικά της μέσα, με τον έλεγχο να μην αναγνωρίζει ένα μέρος αυτών, με την αιτιολογία ότι κάποια από τα παραστατικά ήταν ξεθωριασμένα, με αποτέλεσμα την αδυναμία συσχέτισης των συναλλαγών με τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Αναλυτικά, τα ποσά που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος ανά επιμέρους λογαριασμό είναι τα εξής:

- 64.00.00.00.00: **5.604,89 €**
- 64.00.00.00.01: **5.035,24 €**
- 64.00.00.16.00: **4.272,18 €**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Έκθεση Ελέγχου ως προς τις εν λόγω δαπάνες είναι αναιτιολόγητη, δεδομένου ότι δεν προκύπτει με σαφήνεια ποια παραστατικά δαπανών δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

...».

Επειδή εν προκειμένω, όπως φαίνεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 14-15), δεν προκύπτει ο τρόπος προσδιορισμού του ύψους των δαπανών που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Γ. Λογαριασμός 83.11.000-Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26, παρ. 1 του Ν. 4172/2013, 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

Επειδή με την ΠΟΛ 1056/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «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.».

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα σχημάτισε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων για συγκεκριμένους πελάτες της (σχετική λίστα στη σελ. 16) συνολικού ύψους 831.047,10 €, εκ των οποίων αναμόρφωσε στην υποβληθείσα ΔΦΕ το ποσό των 52.439,43 που αντιστοιχεί στον Φ.Π.Α. των επισφαλών απαιτήσεων.

Επειδή όσον αφορά στο υπόλοιπο ποσό των 778.607,67 € (=831.047,10 - 52.439,43), ο έλεγχος έκανε αποδεκτά τα ποσά των προβλέψεων για τρεις (3) επιμέρους πελάτες συνολικού ύψους 466.673,54 €, ενώ δεν αναγνώρισε το εναπομείναν ποσό των 311.934,13 €, διότι δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα (αν και της ζητήθηκαν με έγγραφο αίτημα), στοιχεία από τα οποία να προκύπτει το ύψος των ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων, το χρονικό διάστημα που αυτές είναι ληξιπρόθεσμες, καθώς και εάν έχουν λάβει χώρα κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής τους.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει στοιχεία για καθέναν εκ των επισφαλών πελατών, προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι οι σχετικές προβλέψεις τυγχάνουν εκπεστέες. Τα στοιχεία ανά επισφαλή πελάτη έχουν ως ακολούθως:

-- 6.000,00 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/31-05-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε την υπ' αριθμόν/2008 Διαταγή πληρωμής του Ειρηνοδικείου, με την οποία έγινε δεκτή η σχετική αίτησή της για έκδοση διαταγής πληρωμής κατά του πελάτη για ποσό απαίτησης 6.000,00 €, το οποίο ήταν απαιτητό ήδη από το έτος 2008.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €.

-- 9.873,01 € & 15.000,00 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη και συγκεκριμένα για το ποσό των 15.000,00 €, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα τεσσάρων (4) επιταγών με ημερομηνίες 30/01/2011, 30/08/2011, 25/03/2011 και 10/10/2010 και αξίες 4.000,00 €, 5.000,00 €, 4.500,00 € και 4.000,00 €, ήτοι σύνολο 17.500,00 €, ενώ έχει ήδη εισπραχθεί επιμέρους ποσό 2.500,00 €. Από τις εν λόγω επιταγές, προσκομίστηκε αποδεικτικό σφράγισης μόνο για τη δεύτερη και την τρίτη εξ αυτών, ήτοι για συνολικό ποσό 9.500,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το συνολικό ποσό της απαίτησης 15.000,00 € ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξης μόνο για το επιμέρους ποσό των 9.500,00 €.

Επειδή για το ποσό των 9.873,01 €, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο της υπ' αριθμόν/2012 Έκθεσης Αναγκαστικού Πλειστηριασμού της Συμβ/φου για ακίνητο του εν λόγω πελάτη, όπου η προσφεύγουσα αναφέρεται ως επισπεύδουσα.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το συνολικό ποσό της απαίτησης 9.873,01 € ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη μόνο για το επιμέρους ποσό των 19.373,01 € (= 9.500,00 + 9.873,01), ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 5.500,00 €.

-- 22.973,82 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη, η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ' αριθμόν/2020 Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, από την οποία προκύπτει ότι είχε ασκήσει ήδη από τις 07/05/2014 αγωγή κατά του πελάτη για ποσό απαίτησης 22.973,82 €, το οποίο ήταν απαιτητό ήδη προ του έτους 2011.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €.

-- 1.678,56 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο μίας (1) επιταγής με ημερομηνία 04/09/2009 και αξία 1.678,56 €, για την οποία προσκομίστηκε και αποδεικτικό σφράγισης.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το συνολικό ποσό της απαίτησης ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €.

•- 9.500,00 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα δύο (2) επιταγών με ημερομηνίες 25/10/2012 και 15/02/2012 και αξίες 4.500,00 € και 5.000,00 €, για τις οποίες προσκομίστηκαν και αποδεικτικά σφράγισης.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το συνολικό ποσό της απαίτησης ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €.

•- 2.767,06 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο μίας (1) επιταγής με ημερομηνία 31/03/2009 και αξία 2.767,06 €, για την οποία ωστόσο δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό σφράγισης.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξης του επίμαχου ποσού.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 2.767,06 €.

•- 1.007,88 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο μίας (1) επιταγής με ημερομηνία 25/03/2013 και αξία 1.007,88 €, για την οποία ωστόσο δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό σφράγισης.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξης του επίμαχου ποσού.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 1.007,88 €.

•- 2.249,77 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2010.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 2.249,77 €.

•- **70.000,00 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα τεσσάρων (4) επιταγών με ημερομηνίες 30/03/2013, 29/03/2013, 28/02/2013 και 30/01/2013 και αξίες 10.000,00 €, 10.000,00 €, 25.000,00 € και 25.000,00 € αντίστοιχα, για τις οποίες προσκομίστηκαν και αποδεικτικά σφράγισης.

Επειδή εκτός των ανωτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε α) την υπ' αριθμόν/2013 δήλωση κατάσχεσης εις χείρας τρίτου για ποσό 25.000,00 €, β) την υπ' αριθμόν/2013 διαταγή πληρωμής του Ειρηνοδικείου για ποσό 10.000,00 € και γ) την υπ' αριθμόν/2013 διαταγή πληρωμής του Πρωτοδικείου 25.000,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξης του συνόλου της απαίτησης.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει το ληξιπρόθεσμο της απαίτησης για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν την ημερομηνία σχηματισμού της πρόβλεψης

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το 75% του εν λόγω ποσού ($70.000,00 * 75\% = 52.500,00 \text{ €}$), ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **17.500,00 €** ($= 70.000,00 - 52.500,00$).

•- **4.920,00 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ' αριθμόν/2013 διαταγή πληρωμής του Ειρηνοδικείου για ποσό 4.920,00 €, από όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε απαίτηση ύψους 7.500,00 € ήδη από το έτος 2012 τουλάχιστον, ενώ στη συνέχεια εντός του έτους 2013 εισέπραξε από τον πελάτη ποσό 2.580,00 €, με αποτέλεσμα η απαίτηση να περιορίζεται σε 4.920,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το συνολικό ποσό της απαίτησης ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **0,00 €**.

•- **2.973,05 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2010.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **2.973,05 €**.

•- **1.788,04 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο από το έτος 2013.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **1.788,04 €**.

-- 2.405,13 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2010.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα **δεν** είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **2.405,13 €**.

-- 5.200,00 € & 1.023,24

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το ποσό των 5.200,00 € είναι μέρος μεγαλύτερου ποσού ύψους 6.004,86 € το οποίο ωστόσο εισπράχθηκε στις 27/05/2010, ενώ το υπόλοιπο του λογαριασμού στις 31/12/2014 ανέρχεται σε μόλις 1.023,24 €.

Επειδή όσον αφορά στο ποσό των 1.023,24 €, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα **δεν** είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **6.223,24 €**.

-- 1.446,40 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2012.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα **δεν** είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **1.446,40 €**.

-- 18.311,80 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από το οποίο προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2010.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε παράλληλα την υπ' αριθμόν/2013 αγωγή της ενώπιον του Ειρηνοδικείου για ποσό 18.311,80 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το συνολικό ποσό της απαίτησης ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **0,00 €**.

-- 8.106,16 €

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από το οποίο προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2006.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε παράλληλα την υπ' αριθμόν/2008 Απόφαση του Ειρηνοδικείου, από όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε καταθέσει την υπ' αριθμόν 7204/2007 αγωγή για ποσό 8.106,16 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το συνολικό ποσό της απαίτησης ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €.

•- **1.125,17 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2012 τουλάχιστον.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 1.125,17 €.

•- **1.303,95 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2011.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του επίμαχου ποσού.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 1.303,95 €.

•- **16.118,56 € & 9.500,00 € & 37.766,00 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από το οποίο προκύπτει ότι το υπόλοιπο ανέρχεται σε 16.118,56 € και είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2007.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε παράλληλα την από 16/05/2018 δήλωση της δικηγόρου Κ. για κατάσχεση εις χείρας τρίτων, καθώς και τα υπ' αριθμόν/2008,/2008,/2008,/2008,/2008,/2008,/2008,/2008 διαμαρτυρικά συναλλαγματικών της Συμβ/φου -.....

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το ποσό της απαίτησης 16.118,56 € ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη μόνο για το ποσό των 16.118,56 € του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 47.266,00 €.

•- **23.376,44 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από όπου προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2007 τουλάχιστον.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε παράλληλα την από 06/07/2001 εξώδικη διαμαρτυρία-πρόσκλησή της προς τον εν λόγω πελάτη.

Επειδή ωστόσο, η εξώδικη διαμαρτυρία-πρόσκληση δεν κρίνεται ως ενέργεια για τη διασφάλιση της είσπραξης του ποσού.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **23.376,44 €**.

•- **87.959,52 €**

Επειδή για τον εν λόγω πελάτη η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού του, από το οποίο προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό είναι ληξιπρόθεσμο ήδη από το έτος 2006 τουλάχιστον.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε παράλληλα την υπ' αριθμόν/2001 αίτηση πτωχεύσεως που κατέθεσε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, κατά του εν λόγω πελάτη.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι α) το συνολικό ποσό της απαίτησης ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών πριν από τη στιγμή σχηματισμού της πρόβλεψης, ενώ και β) η προσφεύγουσα προέβη σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **0,00 €**.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, το συνολικό ποσό της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων που αναμορφώνεται με βάση την παρούσα, ανέρχεται σε **69.412,70 €**.

ΠΕΛΑΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ	ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
.....	439.274,19	0,00	0,00
.....	21.342,75	0,00	0,00
.....	6.056,60	0,00	0,00
.....	87.959,52	87.959,52	0,00
.....	23.376,44	23.376,44	23.376,44
.....	1.125,17	1.125,17	1.125,17
.....	16.118,56	16.118,56	0,00
.....	8.106,16	8.106,16	0,00
.....	18.311,80	18.311,80	0,00
.....	1.446,40	1.446,40	1.446,40
.....	1.023,24	1.023,24	1.023,24
.....	2.405,13	2.405,13	2.405,13
.....	1.788,04	1.788,04	1.788,04
.....	2.973,05	2.973,05	2.973,05
.....	1.303,95	1.303,95	1.303,95
.....	9.873,01	9.873,01	0,00
.....	2.249,77	2.249,77	2.249,77
.....	9.500,00	9.500,00	9.500,00
.....	9.500,00	9.500,00	0,00
.....	2.767,06	2.767,06	2.767,06
.....	5.200,00	5.200,00	5.200,00
.....	22.973,82	22.973,82	0,00

.....	70.000,00	70.000,00	17.500,00
.....	6.000,00	6.000,00	0,00
.....	15.000,00	15.000,00	5.500,00
.....	1.678,56	1.678,56	0,00
.....	4.920,00	4.920,00	4.920,00
.....	1.007,88	1.007,88	1.007,88
.....	37.766,00	37.766,00	37.766,00
ΣΥΝΟΛΟ	831.047,10	364.373,56	121.852,13
ΜΕΙΟΝ: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΦΕ	52.439,43	52.439,43	52.439,43
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	778.607,67	311.934,13	69.412,70

Δ. Χρεωστική διαφορά PSI & αποθεματικά

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4172/2013:

«1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, **εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις**, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

...».

Επειδή με την ΠΟΛ 1088/2016 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν τη χρεωστική διαφορά που προέκυψε από την ανταλλαγή των πιο πάνω τίτλων, ανεξαρτήτως της αιτίας απόκτησής τους (π.χ. ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου που έλαβαν οι φαρμακευτικές εταιρείες έναντι αποπληρωμής χρεών του Δημοσίου). Επίσης, ο ανωτέρω χειρισμός αφορά στον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων των νομικών προσώπων που συμμετείχαν στο πρόγραμμα του PSI και ως εκ τούτου, η ανωτέρω έκπτωση θα πραγματοποιείται εξωλογιστικά κατ' έτος με βάση την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτών. Δεδομένου ότι η χρεωστική διαφορά εκπίπτει σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων, και περαιτέρω τα ανωτέρω έχουν έναρξη ισχύος από 14.02.2012 και μετά, συνάγεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα η χρεωστική διαφορά για το PSI αποσβένεται σε 28 ισόποσες ετήσιες δόσεις, καθόσον για κάθε μία από τις χρήσεις 2012 και 2013 έχει ήδη εκπέσει το 1/30 αυτής».

Επειδή με το Αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1167345 ΕΞ 2016 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ρυθμίζουν αποκλειστικά τον χρόνο έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε σε βάρος των

νομικών προσώπων του άρθρου 101 του νόμου αυτού (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κ.λπ.) από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, και όχι τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω ζημίας, η οποία ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για την έκπτωση των δαπανών. Επομένως, οι προσωπικές εταιρείες, οι οποίες, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, δεν έχουν τη δυνατότητα με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις να εκπέσουν τη χρεωστική διαφορά (ζημία) που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους ισόποσα σε βάθος τριακονταετίας, διατηρούν το δικαίωμα εφάπαξ έκπτωσης του ποσού αυτού από τα ακαθάριστα έσοδά τους στη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανταλλαγή των εν λόγω τίτλων με βάση τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν. 4172/2013:

«...»

12. Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%).

Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

13. Για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.

...».

Επειδή με την ΠΟΛ 1007/2014 διευκρινίστηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- «Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε περιπτώσεις αποθεματικών που εμπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013:
 - Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από τόκους εντόκων γραμματίων και ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν.2459/1997 (περ. α' και β' της παρ. 9 του άρθρου 12 του ν.2238/1994),»

- «από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά **συμψηφίζονται υποχρεωτικά** στο τέλος κάθε φορολογικού έτους **με ζημίες φορολογικά αναγνωρίσιμες** από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%. Περαιτέρω, για τους σκοπούς του παραπάνω εδαφίου, ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης».
- «σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό υπόκειται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19% κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εδαφίου αυτού, λαμβανομένων υπόψη και όσων διευκρινίζονται με την παράγραφο 9 της παρούσας αναφορικά με την εφαρμογή της παραγράφου 13 του άρθρου αυτού».

Επειδή με την ΠΟΛ 1143/2014 δόθηκαν συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί του εν λόγω ζητήματος, ως εξής:

- «Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' των κοινοποιούμενων διατάξεων τροποποιήθηκε η παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα, **αντικαταστάθηκε ο όρος «φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες» με τον όρο «δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης»**. Επομένως, με βάση τις νέες διατάξεις, οι ζημίες που συμψηφίζονται υποχρεωτικά από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής με τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, είναι οι δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης, όπως αυτές είχαν προκύψει, από οποιαδήποτε αιτία, με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 κατά τα τελευταία 5 έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους».
- «Ως "δηλωθείσες φορολογικές ζημίες" της επιχείρησης που συμψηφίζονται μετά την 1-1-2014, είναι εκείνες που εμφανίζονται στη φορολογική δήλωση της χρήσης 2013 (μεταφερόμενες ή προκύψασες στη χρήση αυτή)».
- «με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό θα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και θα φορολογείται με συντελεστή 26%, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στην ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκυκλιό μας».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα, κατά την έναρξη της κρίσιμης περιόδου (01/01/2014) εμφάνιζε στα βιβλία της, μεταξύ άλλων, πέντε (5) λογαριασμούς αφορολογήτων αποθεματικών συνολικού ύψους 2.321.673,85 €. Εντός της χρήσης, προέβη σε συμψηφισμό του εν λόγω ποσού με ποσό 2.091.249,51 €, προερχόμενο από χρεωστική διαφορά από ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους (PSI), με το αποτέλεσμα του συμψηφισμού να ανέρχεται σε 230.424,34 € (= 2.321.673,85 - 2.091.249,51). Κατά συνέπεια, το φορολογικό αποτέλεσμα με βάση την υποβληθείσα ΔΦΕ διαμορφώθηκε ως εξής:

	Ποσά (€)
Λογιστικό αποτέλεσμα 31.12.2014 (ζημιά)	-1.016.751,56
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες ΔΦΕ	253.752,63
Αποτέλεσμα μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-762.998,93
Πλέον: αποτέλεσμα συμψηφισμού ως άνω	230.424,34
Μείον: ζημιά παρελθουσών χρήσεων	(364.428,27)
Φορολογικό αποτέλεσμα (ζημιά) (*)	-897.002,86

(*) Δεδομένης της ύπαρξης ζημίας παρελθουσών χρήσεων που υπερέβαινε το αποτέλεσμα του συμψηφισμού, δεν προέκυψε φορολόγηση των αφορολογήτων αποθεματικών.

Επειδή ο έλεγχος αφενός έκρινε ότι το συνολικό ποσό των αφορολογήτων αποθεματικών προς συμψηφισμό/διανομή της προσφεύγουσας ήταν υψηλότερο από αυτό που είχε προσδιορίσει η ίδια (κατόπιν συμπερίληψης του λογαριασμού 41.08.000001 ύψους 67.258,73 € και επιμέρους ποσού 10.780,51 € από τον λογαριασμό 41.08.000002), ανερχόμενο σε 2.399.713,09 € (διαφορά 78.039,24 €).

Επειδή ο έλεγχος αφετέρου έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να συμψηφίσει το ανωτέρω ποσό των αφορολογήτων αποθεματικών με τη χρεωστική διαφορά από το PSI, δεδομένου ότι υφίσταται σαφής και ειδική διάταξη που ορίζει την έκπτωση αυτής σε βάθος 30ετίας. Κατά συνέπεια, έκρινε ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά δύνανται να συμψηφιστούν μόνο με την αναλογία του 1/30 του PSI στην χρήση (115.195,19 €), με το αποτέλεσμα του συμψηφισμού να ανέρχεται σε 2.284.517,90 € (= 2.399.713,09 - 115.195,19). Ως εκ τούτου, το φορολογικό αποτέλεσμα με βάση τον έλεγχο διαμορφώθηκε ως εξής (λαμβάνοντας υπόψη και τις λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν:

	Ποσά (€)
Λογιστικό αποτέλεσμα 31.12.2014 (ζημιά)	-1.016.751,56
Πλέον: Μη εκπιπόμενες δαπάνες ΔΦΕ & Ελέγχου	588.346,16
Αποτέλεσμα μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-428.405,40
Πλέον: αποτέλεσμα συμψηφισμού ως άνω	2.284.517,90
Μείον: ζημία παρελθουσών χρήσεων	(364.428,27)
Φορολογικό αποτέλεσμα (ζημιά) (*)	1.491.684,23

(*) Δεδομένου ότι η ζημία παρελθουσών χρήσεων υπολειπόταν του αποτελέσματος του συμψηφισμού, το τελευταίο κρίθηκε ότι πρέπει να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι:

- τα ως άνω αφορολόγητα αποθεματικά δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 72, παρ. 12 του Ν. 4172/2013,
- το συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο της ζημιάς από την ανταλλαγή ομολόγων στο πλαίσιο του PSI είναι εκπεστέο εντός της χρήσης,
- οι ρυθμίσεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, τις οποίες εφάρμοσε ο έλεγχος, αντίκεινται στο άρθρο 78, παρ. 2 του Συντάγματος,
- επικουρικά, ο έλεγχος παρανόμως υπήγαγε το ποσό που, κατά την κρίση του, δεν συμψηφίστηκε με «φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες» σε φόρο με τις γενικές διατάξεις και όχι με συντελεστή 19%.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις που αναλυτικά παρατέθηκαν ανωτέρω:

- τα αφορολόγητα αποθεματικά της υπό κρίση περίπτωσης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 72, παρ. 12 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι, όπως η ίδια η προσφεύγουσα αναφέρει στην προσφυγή της, «η εταιρεία μας από τον χρόνο έναρξης ισχύος της ως άνω διάταξης (σ.σ. άρθρο 11 του Ν. 2459/1997) (18/02/1997) ξεκίνησε το σχηματισμό αποθεματικών για τους τόκους των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου που κατείχε και είχαν εκδοθεί έως και την 31/12/1996». Άλλωστε, η ίδια η προσφεύγουσα, στην ΔΦΕ που υπέβαλε, συμψήφισε τα εν λόγω αποθεματικά με ζημίες, ήτοι αναγνώρισε έμμεσα την υπαγωγή τους στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 72, παρ. 12 του Ν. 4172/2013.
- η χρεωστική διαφορά από την ανταλλαγή ομολόγων στο πλαίσιο του PSI είναι εκπεστέα σε βάθος 30ετίας, δεδομένης της ύπαρξης ειδικότερης διάταξης στην παρ. 2 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 και του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα δεν τυγχάνει προσωπική εταιρεία.

- το υπόλοιπο των αποθεματικών που απομένει μετά τον συμψηφισμό με τις ζημιές υπάγεται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, περιλαμβανόμενο στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1 ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Ορθής Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ., κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου έγινε έλεγχος ταμείου της τρέχουσας φορολογικής περιόδου, από τον οποίο διαπιστώθηκε έλλειμμα ύψους 143.317,31 €. Λόγω του ευρήματος αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της για το φορολογικό έτος 2020, με την έννοια ότι δεν τήρησε αξιόπιστα λογιστικά αρχεία που να αποτυπώνουν την εικόνα της επιχείρησης και επέβαλε πρόστιμο 2.500,00 €.

Επειδή ο εν λόγω καταλογισμός στην προκειμένη περίπτωση κρίνεται ορθός από την Υπηρεσία μας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), ο έλεγχος καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου σε καταβολές χρηματικών ποσών που διενήργησε η προσφεύγουσα εντός της κρινόμενης χρήσης 2014 και αφορούσαν σε:

- προκαταβολές χρηματικών ποσών προς τους υπαλλήλους της (άτοκα χρηματικά δάνεια) συνολικού ύψους 31.253,67 €,
- καταβολές χρηματικών ποσών προς τους εταίρους της (άτοκα χρηματικά δάνεια) συνολικού ύψους 192.350,31 €,

ήτοι $31.253,67 + 192.350,31 = 223.603,98 \text{ €} * 2,4\% = 5.366,50 \text{ €}$.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου που να αφορούν στη χρήση 2014 έχει παραγραφεί ήδη από τις 31/12/2019.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή με την Ε. 2049/2021 διευκρινίστηκε ότι:

«...»

Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

...

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

...

ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.

...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου επί καταβολών που έλαβαν χώρα εντός της χρήσης 2014 παραγράφηκε στις 31/12/2019, με εξαίρεση τυχόν καταβολές που έλαβαν χώρα εντός του τελευταίου μήνα της χρήσης (Δεκέμβριος) για τις οποίες τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου ήταν καταβλητέα εντός του

πρώτου 15^{ου} ημεμέρου του Ιανουαρίου του 2015, για τα οποία η παραγραφή επήλθε στις 31/12/2020.

Επειδή σύμφωνα με τα αναλυτικά καθολικά για το έτος 2014 των οικείων λογαριασμών των δικαιούχων των επίμαχων χρηματικών καταβολών, όπως αυτά προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/16-07-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας, προκύπτουν οι εξής καταβολές εντός του μηνός Δεκεμβρίου:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	ΜΗΝΟΣ
3300000006		5.000,00 €	
3300000015		4.000,00 €	
3300000016		5.183,10 €	
3300000017		1.563,00 €	
5301000000		39.689,32 €	
5301000003		52.065,22 €	
5301000004		21.016,82 €	
	ΣΥΝΟΛΟ	128.517,46 €	

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου ανέρχονται σε **3.084,42 €** (= 128.517,46 * 2,4%).

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 24/12/2020 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 28/12/2020, ήτοι πριν την ως άνω προθεσμία παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, με την οποία καταλογίστηκαν τα ποσά των δηλώσεων Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας ως διαφορά (η στήλη του ελέγχου είναι κενή), τυγχάνει ακυρωτέα, δεδομένου ότι το πόρισμα του ελέγχου, όπως αυτό αποτυπώνεται στην οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. είναι ότι «δεν διαπιστώθηκε ουδεμία διαφορά».

Επειδή ο έλεγχος επιβεβαιώνει ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εκ παραδρομής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ.-.....-.....-.....-...../2020 Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

A)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οριστικές λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης:

Λογ. ΓΛ	Καταλογισμός από έλεγχο	Ποσό (€)
64.02.05.0000	Έξοδα συνεδρίων	3.771,10
64.00.00.0000	Έξοδα κίνησης	0,00
64.00.00.0001	Έξοδα κίνησης	0,00
64.00.00.1600	Έξοδα κίνησης	0,00
83.11.00.0000	Προβλέψεις επισφαλών πελατών	69.412,70
	Χρεωστική διαφορά PSI (*)	1.976.054,32
	Φορολόγηση αποθεματικών άρθ. 72 ΚΦΕ	78.039,24
	Σύνολο	2.127.277,36

(*) Είναι η διαφορά 2.091.249,51 € - 115.195,19

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	-897.002,86	1.491.684,23	1.230.274,50	2.127.277,36
Φόρος (26%)	0,00	387.837,90	319.871,37	319.871,37
Διαφορά		387.837,90	319.871,37	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (50%)		193.918,95	159.935,69	159.935,69
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		581.756,85	479.807,06	479.807,06

B)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

0,00 €

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 100,00 €

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 2.500,00 €

Ε)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

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

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	223.603,98	128.517,46	128.517,46
Χαρτόσημο	0,00	4.472,08	2.570,35	2.570,35
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	0,00	894,42	514,07	514,07
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής	0,00	2.236,04	1.285,17	1.285,17
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00	447,21	257,03	257,03
Σύνολο	0,00	8.049,74	4.626,63	4.626,63

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.