



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021
Αριθμός απόφασης: 3631

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου
....., και την με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της συζύγου του με ΑΦΜ
κατοίκου, οι οποίες συνεξετάζονται δεδομένου ότι στρέφονται κατά των ίδιων πράξεων και συγκεκριμένα των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

α)της υπ' αριθμ.(.....)/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε (και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) φορολογικού έτους 2014.

β)της υπ' αριθμ. (.....)/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε (και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) φορολογικού έτους 2015,

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, και της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της συζύγου του με ΑΦΜ, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την υπ' αριθμ. (.....)/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε (και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου, το δηλωθέν πιστωτικό ποσό ύψους 21.216,86 ευρώ, χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος 58.290,06 Ευρώ, πλέον τέλη χαρτοσήμου 21,60 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 4,32 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 39.418,76 Ευρώ, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 10,80 ευρώ, πλέον πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 2,16 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 10.728,95 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **129.693,51 Ευρώ.**

β)Με την υπ' αριθμ. (.....)/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε (και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) φορολογικού έτους 2015 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου, χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος 4.059,17 Ευρώ, πλέον τέλη χαρτοσήμου 3,60 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 0,72 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 1.740,81 Ευρώ, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 0,36, πλέον πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 0,07 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 775,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.580,34 Ευρώ.**

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 22/12/2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα δυνάμει των με αριθμ./2020 και/2020 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στους προσφεύγοντες και διαπιστώθηκαν διαφορές εισοδήματος ως εξής:

Α)Για τον προσφεύγοντα

«Ο ελεγχόμενος υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση 2014 καθώς:

α) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 964,68€ η οποία σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την χρήση που προκύπτει.

β) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από εκμίσθωση γαιών συνολικού ποσού 720,00€

γ) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από τόκους συνολικού ποσού 10,42€

δ) για τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συμπεριλήφθηκαν μη εκπιπτόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 3.397,00€

Ι. ο ελεγχόμενος υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση 2015 καθώς:

α) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 609,79€ η οποία σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την χρήση που προκύπτει.

β) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από εκμίσθωση γαιών συνολικού ποσού 120,00€

γ) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από τόκους συνολικού ποσού 11,24€

δ) για τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συμπεριλήφθηκαν μη εκπιπτόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 7.223, 03€

Β)Για την προσφεύγουσα

Ι. Η ελεγχόμενη υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση 2014 καθώς:

α) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 964,68€ η οποία σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την χρήση που προκύπτει.

β) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από τόκους συνολικού ποσού 3.227,24€

γ) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από μερίσματα συνολικού ποσού 120,00€

δ) διαπιστώθηκαν διαφορές στον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ποσού 287.528,30€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ: 1/1/2014-31/12/2014

			ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		Ολικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	214.640,26	214.640,26	0,00
		ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
Πλέον		ΕΣΟΔΑ			
	Λ. 81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα			
+	Λ. 81.03	Έκτακτα κέρδη	14.687,35	14.687,35	0,00
Μείον		ΕΞΟΔΑ			
	Λ. 81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	8,42	8,42	0,00
+	Λ. 83	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	270.602,88	0,00	-270.602,88
		Σύνολο εκτάκτων αποτελεσμάτων	-255.923,95	14.678,93	270.602,88
		Οργανικά & έκτακτα αποτελέσματα	-41.283,69	229.319,19	270.602,88
		Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	-41.283,69	229.319,19	270.602,88
		Πλέον: Φορολογική Αναμόρφωση	287,95	17.213,37	16.925,42
		Ζημίες βάσεις δήλωσης	-40.995,74	246.532,56	287.528,30

II. Η ελεγχόμενη υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση 2015 καθώς:

α) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 1.029,79€ η οποία σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την χρήση που προκύπτει.

β) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από τόκους συνολικού ποσού 120,49€

γ) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από μερίσματα συνολικού ποσού 676,41€

δ) διαπιστώθηκαν διαφορές στον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ποσού 20.831,11€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ: 1/1/2015-31/12/2015

			ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		Ολικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	-24.047,24	-23.115,74	931,50
		ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
Πλέον		ΕΣΟΔΑ			
	Λ. 81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	183,96	183,96	0,00
+	Λ. 81.03	Έκτακτα κέρδη	4.021,05	4.021,05	0,00
	Λ.84.00	Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις		17.242,31	17.242,31
Μείον		ΕΞΟΔΑ			
	Λ. 81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	3,42	3,42	0,00
+	Λ. 82.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	1.331,76	1.331,76	0,00
+	Λ. 83	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις			
		Σύνολο εκτάκτων αποτελεσμάτων	2.869,83	20.112,14	17.242,31
		Οργανικά & έκτακτα αποτελέσματα	-21.177,41	-3.003,60	18.173,81
		Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	-21.177,41	-3.003,60	18.173,81
		Πλέον: Φορολογική Αναμόρφωση	9.717,21	12.374,51	2.657,30
		Ζημίες βάσεις δήλωσης	-11.460,20	9.370,91	20.831,11

Ήτοι οι συνολικές διαφορές έχουν ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2014	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Ακίνητη περιουσία	799,02	5.700,00	1.483,02	5.700,00	684,00	0,00
Τόκοι	10,88	479,04	21,3	3.706,28	10,42	3.227,24
Μερίσματα				120,00	0,00	120,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση			964,68	964,68	964,68	964,68
Επιχειρηματική δραστηριότητα				246.532,56	0,00	246.532,56
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	115.648,36	2.457,00	119.045,36	2.457,00	3.397,00	0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	15.081,78	9.000,00	15.081,78	9.000,00	0,00	0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	131.540,04	17.636,04	136.596,14	268.480,52	5.056,10	250.844,48

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2015	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Ακίνητη περιουσία	2.073,96	5.751,98	2.193,96	5.751,98	120,00	0,00

Τόκοι	3,88	579,82	15,12	700,31	11,24	120,49
Μερίσματα				676,41	0,00	676,41
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση			609,79	1.029,59	609,79	1.029,59
Επιχειρηματική δραστηριότητα				9.370,91	0,00	9.370,91
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	75.527,44		82.750,47	0,00	7.223,03	0,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	14.777,16		14.777,16		0,00	0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	92.382,44	6.331,80	100.346,50	17.529,20	7.964,06	11.197,40

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν να γίνουν δεκτές οι εν λόγω προσφυγές και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

A) Ως προς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν στον προσφεύγοντα

1.Μη νόμιμη επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου

2. Για την διαπιστωθείσα προσαύξηση αναφέρει ότι αιτιολόγησε το σύνολο σχεδόν των τραπεζικών πιστώσεων και για την προσαύξηση του φορολογικού έτους 2015 ειδικότερα αναφέρει ότι:

Οι παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε εισοδήματα του υιού του

-Για την πίστωση ποσού 548,00€, (Σχετ. 1)».

-Για την πίστωση ποσού 100,00€, (Σχετ. 2)»

-Για την πίστωση 45,00€, (Σχετ. 3)»

Οι παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε εισοδήματα της προσφεύγουσας .

Για την πίστωση ποσού 65,00€ 10/2/2015.

-Για την πίστωση ποσού 65,00€ 17/02/2015

3. Ως προς τις μη εκπιπόμενες δαπάνες ύψους 7.223,03 € που απορρίφθηκαν λόγω εξόφλησής τους με μετρητά ισχυρίζεται ότι το σύνολο των δαπανών όπως προκύπτει και από τα προσκομιζόμενα μετ' επικλήσεως έγγραφα (αντίγραφα τιμολογίων, αντίγραφα επιταγών, αποδείξεις καταβολής μετρητών) αφορούν δαπάνες αγοράς εμπορευμάτων με τιμολόγια που είχαν εκδοθεί εντός του διαστήματος της Τραπεζικής αργίας (Ε2066/2020) και η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε με μετρητά μέσα στην ίδια περίοδο και συγκεκριμένα στις ακόλουθες ημερομηνίες: ΤΠΥ/2015
..... αξίας 7.090,00€ (Σχετ. 5) και υπ' αριθμ./2015 επιταγής ποσού 2.975,00€ (Σχετ. 6)

B) Ως προς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν στην προσφεύγουσα

1.Μη νόμιμη επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου

2.Για την διαπιστωθείσα προσαύξηση οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι όμοιοι με του προσφεύγοντος.

3. Για τα έσοδα από του τόκους και μερίσματα που διαπίστωσε ως διαφορά ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι έχουν νομίμως δηλωθεί από τον πραγματικό δικαιούχο τον υιό της με κάθε νόμιμη παρακράτηση επί της αξίας των τόκων, όπως αποδεικνύεται από το Ε1 χρήσης 2014 και το προσκομιζόμενο excel. (σχετικά 4-7)

4. Ως προς τις μη εκπιπόμενες δαπάνες ισχυρίζεται ότι ως προς το φορολογικό έτος 2014 από το ποσό των **3.379,90 ευρώ** αποδέχεται μόνο να μην εκπέσει το ποσό των **818,48€**, που αφορά συγκεκριμένες δαπάνες (σελίδα 20 προσφυγής) οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης και επίσης επισημαίνει ότι ο έλεγχος όλως αορίστως και χωρίς να εκφέρει ειδική κρίση διαπίστωσε λογιστικές διαφορές για ποσό **13.189,22 ευρώ**, και ως προς το φορολογικό έτος 2015 αποδέχεται μόνο να μην εκπέσει το ποσό των **77,24€**, που αφορά δαπάνη η οποία επίσης δεν πραγματοποιήθηκε για το συμφέρον

της επιχείρησης ενώ οι λοιπές δαπάνες ποσού **750,84 ευρώ** αφορούν σε τιμολόγια που εκδόθηκαν και εξοφλήθηκαν κατά την περίοδο της τραπεζικής αργίας. Ενώ ακόμη επισημαίνει ότι ο έλεγχος όλως αορίστως και χωρίς να εκφέρει ειδική κρίση διαπίστωσε λογιστικές διαφορές για ποσό **2.015,28 ευρώ**.

5.Ως προς την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για το φορολογικό έτος 2014 ποσού **270.602,88€** και ως προς την διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων **17.242,31 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2015, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν τις κάνει δεκτές ο έλεγχος καθώς πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις. Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους προσκομίζουν διαταγές πληρωμών, αγωγές, αναλυτικά καθολικά των επισφαλών πελατών, (σχετικά έγγραφα 8-22).

Επειδή στα άρθρα 21, 22, 23 και 26 του ν.4172/2013 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 21

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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Άρθρο 22

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.

Άρθρο 23

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ..
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων 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,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».

Άρθρο 26

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

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

α) καταστεί εισπραξιμή ή

β) διαγραφεί.

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 στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1056/2015 «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013) μεταξύ άλλων αναφέρεται:

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του ίδιου άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

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

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

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

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

Επίσης, με βάση τις νέες ρυθμίσεις, για τον υπολογισμό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται υπόψη και οι απαιτήσεις από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων. Επιπλέον, τονίζεται ότι με τις νεότερες αυτές διατάξεις δεν περιορίζεται η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε εκείνες που έχουν προέλθει μόνο από πελάτες αλλά καταλαμβάνει κάθε απαίτηση που δεν εισπράχθηκε ή δεν συμψηφίστηκε. Για παράδειγμα, επιχείρηση, προκειμένου να κατασκευάσει αποθήκες, έχει συνάψει σύμβαση με κατασκευαστική εταιρεία, στην οποία κατέβαλε προκαταβολή 10.000 ευρώ. Η κατασκευαστική εταιρεία όμως περιήλθε σε παύση πληρωμών και δεν κατασκεύασε τις αποθήκες. Η επιχείρηση αυτή μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της προκαταβολής.

Στην αξία της απαίτησης, προκειμένου για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης. Αντίθετα, λαμβάνονται υπόψη τυχόν επιστροφές ή εκπώσεις επί των διενεργηθεισών πωλήσεων ή παρασχεθεισών υπηρεσιών. Επίσης, λαμβάνονται υπόψη απαιτήσεις έναντι πελατών τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού.

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

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

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

4.000 ευρώ ποσοστό ίσο με 75%, άρα πρόβλεψη ίση με 3.000 ευρώ, καθόσον παρήλθε το 18μηνο αλλά όχι το 24μηνο. Κατά συνέπεια, για τον πελάτη «.....» η επιχείρηση δικαιούται να σχηματίσει προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, αναγνωριζόμενες φορολογικά, συνολικού ύψους 6.500 ευρώ.

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

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

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

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

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

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

Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της δεν διασφαλίζεται από ενέργειες όπως η ανάθεση διεκδίκησης της απαίτησης σε τρίτους (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 εισπράξιμη 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.

...

13. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.). Με τις προγενέστερες αυτές διατάξεις οριζόταν ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος εάν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα του επόμενου φορολογικού έτους, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

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

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

Επειδή στο άρθρο 9 της Απόφαση ΠΟΛ 1016/2005 ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Περαιτέρω, η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων 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

...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/Β0012/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/Β0012/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...».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 1133/2003 ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«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 αφερέγγυότητας 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 εισπράξιμης, 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.

6. Όταν η απαίτηση απορρέει από την πώληση κινητών πραγμάτων με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, δεν ενεργείται απόσβεση της απαίτησης 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 με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2066/2020 ορίζονται τα εξής:

«Με την ΠΟΛ. 1143/3.7.2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 .

Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου

πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α /28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση με τα άρθρα 28 και 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

άρθρο 28 παρ. 2

«... 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.».

άρθρο

64

«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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται το εξής:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω με την υποβολή των υπό κρίση ενδικοφανών προσφυγών οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται τα εξής :

Α) Ως προς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν στον προσφεύγοντα

1.Μη νόμιμη επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου

2. Για την διαπιστωθείσα προσαύξηση αναφέρει ότι αιτιολόγησε το σύνολο σχεδόν των τραπεζικών πιστώσεων και για την προσαύξηση του φορολογικού έτους 2015 ειδικότερα αναφέρει ότι :

Οι παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε εισοδήματα του υιού του

-Για την πίστωση ποσού 548,00€, (Σχετ. 1)».

-Για την πίστωση ποσού 100,00€, (Σχετ. 2)»

-Για την πίστωση 45,00€, (Σχετ. 3)»

Οι παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε εισοδήματα της προσφεύγουσας .

Για την πίστωση ποσού 65,00€ 10/2/2015.

-Για την πίστωση ποσού 65,00€ 17/02/2015

3. Ως προς τις μη εκπιπόμενες δαπάνες ύψους 7.223,03 € που απορρίφθηκαν λόγω εξόφλησής τους με μετρητά ισχυρίζεται ότι το σύνολο των δαπανών όπως προκύπτει και από τα προσκομιζόμενα μετ' επικλήσεως έγγραφα (αντίγραφα τιμολογίων, αντίγραφα επιταγών, αποδείξεις καταβολής μετρητών) αφορούν δαπάνες αγοράς εμπορευμάτων με τιμολόγια που είχαν εκδοθεί εντός του διαστήματος της Τραπεζικής αργίας (Ε2066/2020) και η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε με μετρητά μέσα στην ίδια

περίοδο και συγκεκριμένα στις ακόλουθες ημερομηνίες: ΤΠΥ/2015
αξίας 7.090,00€ (Σχετ. 5) και υπ' αριθμ. /2015 επιταγής ποσού 2.975,00€ (Σχετ. 6)

Β) Ως προς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν στην προσφεύγουσα

1. Μη νόμιμη επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου

2. Για την διαπιστωθείσα προσάυξηση οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι όμοιοι με του προσφεύγοντος.

3. Για τα έσοδα από του τόκους και μερίσματα που διαπίστωσε ως διαφορά ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι έχουν νομίμως δηλωθεί από τον πραγματικό δικαιούχο τον υιό της με κάθε νόμιμη παρακράτηση επί της αξίας των τόκων, όπως αποδεικνύεται από το Ε1 χρήσης 2014 και το προσκομιζόμενο excel.(σχετικά 4-7)

4. Ως προς τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες ισχυρίζεται ότι ως προς το φορολογικό έτος 2014 από το ποσό των **3.379,90 ευρώ** αποδέχεται μόνο να μην εκπέσει το ποσό των **818,48€**, που αφορά συγκεκριμένες δαπάνες (σελίδα 20 προσφυγής) οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης και επίσης επισημαίνει ότι ο έλεγχος όλως αορίστως και χωρίς να εκφέρει ειδική κρίση διαπίστωσε λογιστικές διαφορές για ποσό **13.189,22 ευρώ**, και ως προς το φορολογικό έτος 2015 αποδέχεται μόνο να μην εκπέσει το ποσό των **77,24€**, που αφορά δαπάνη η οποία δεν πραγματοποιήθηκε για το συμφέρον της επιχείρησης ενώ οι λοιπές δαπάνες ποσού **750,84 ευρώ** αφορούν σε τιμολόγια που εκδόθηκαν και εξοφλήθηκαν κατά την περίοδο της τραπεζικής αργίας. Ενώ επίσης επισημαίνει ότι ο έλεγχος όλως αορίστως και χωρίς να εκφέρει ειδική κρίση διαπίστωσε λογιστικές διαφορές για ποσό **2.015,28 ευρώ**.

5. Ως προς την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για το φορολογικό έτος 2014 ποσού **270.602,88€** και ως προς την διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων **17.242,31 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2015, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν τις κάνει δεκτές ο έλεγχος καθώς πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις. Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους προσκομίζουν διαταγές πληρωμών, αγωγές, αναλυτικά καθολικά των επισφαλών πελατών, (σχετικά έγγραφα 8-22).

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ως προς την μη νόμιμη επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι Διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή η από 05/06/2019 εξουσιοδότηση των προσφευγόντων προς τον υιό τους του με την οποία τον εξουσιοδοτούσαν να προβεί στην παραλαβή ή λήψη οποιουδήποτε εγγράφου απόρροια του ελέγχου συμπεριλαμβανομένου κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων, αιτήματος παροχής πληροφοριών καθώς και τυχόν συνταχθέντος σημειώματος διαπιστώσεων και έκθεσης ελέγχου. Επίσης διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή οι με αριθ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. /2020 υπεύθυνες δηλώσεις των προσφευγόντων με γνώσιο της υπογραφής, στην οποία δηλώνουν ότι το επίσημο email που χρησιμοποιούν είναι (σ.σ το email στο οποίο διαβιβάστηκαν το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί) στο οποίο μπορεί η ελεγκτική αρχή να τους κοινοποιήσει ή να τους διαβιβάσει οτιδήποτε χρειαστεί στο πλαίσιο του ελέγχου (κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, τυχόν σημειώματα διαπιστώσεων, εκθέσεις ελέγχου, προσωρινούς/οριστικούς προσδιορισμούς φόρου. Τέλος και οι ίδιοι οι προσφεύγοντες παραδέχονται ότι έλαβαν και ταχυδρομικά το Σημείωμα Διαπιστώσεων μαζί με

τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2014-2015.

Επειδή ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς και ως προς τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την πλευρά των προσφευγόντων κατά την υποβολή των υπό κρίση ενδικοφανών προσφυγών με την εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής γίνονται αποδεκτά τα εξής:

Α) Ως προς τους ισχυρισμούς που σχετίζονται με το εισόδημα από προσαύξηση

«-Οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων και το αντίγραφο της υπ' αριθμ./2015 επιταγής ποσού **548,00€** δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Ωστόσο από τα προσκομιζόμενα προκύπτει η κατάθεση της εν λόγω επιταγής από τον στον λογαριασμό με αριθμό της στον οποίο είναι συνδικαιούχος και ως εκ τούτου προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών....

-Οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων και το αντίγραφο του με αριθμό/2015 τιμολογίου πώλησης ποσού **100,00€** δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα και την αιτιολογία κίνησης (α/α 105) προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών...

-Οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων και το αντίγραφο υπ' αριθμ...../2015 επιταγής **45,00 €** δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Ωστόσο από τα προσκομιζόμενα προκύπτει η κατάθεση της εν λόγω επιταγής από τον στον λογαριασμό με αριθμό της στον οποίο είναι συνδικαιούχος και ως εκ τούτου προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών

-Οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων για τις πιστώσεις **64,00€ και 64,00€**, και το αντίγραφο της καρτέλας κίνησης της δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα και την αιτιολογία κίνησης προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών...

Συνεπώς από το ποσό των 821,00€ (για το οποίο προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών των προσφευγόντων) αντιστοιχεί στον κάθε προσφεύγοντα το ποσό των **164,28€** (επιμερισμός με βάσει τις επισημάνσεις του ελέγχου στην παράγραφος 8.1.1 της οικίας έκθεσης ελέγχου σελ. 122-123):

Β)Ως προς τους ισχυρισμούς που σχετίζονται με τα εισοδήματα από τόκους και μερίσματα

«Για χρήση 2014.

Προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών της προσφεύγουσας και η αναπροσαρμογή των ποσών από τόκους και φόρο τόκων ως κάτωθι (ενότητα 8.2.1 της σχετικής έκθεσης ελέγχου σελ 122-123):

ΚΩΔ. ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
668	Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	479,04	514,52	35,48
676	Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης	71,85	77,21	5,36
ΣΥΝΟΛΑ		550,89	591,73	40,84

Για χρήση 2015.

Προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών της προσφεύγουσας όσο αναφορά τους τόκους του λογαριασμού με αριθμό της Ωστόσο το ποσό των **69,34 €** ό έλεγχος δεν αντιλαμβάνεται πώς υπολογίστηκε. Η προσφεύγουσα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος είχε δηλώσει τα κάτωθι εισοδήματα από τόκους και φόρο από τόκους:

ΚΩΔ. ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ
668	Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	579,82
676	Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης	86,97

Ο έλεγχος με το με αριθ. πρωτ. /2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (ενότητα 5.3 της σχετικής έκθεσης ελέγχου σελ. 28) αιτήθηκε την προσκόμιση αναλυτικής κατάστασης (ποσό, αριθμός λογαριασμού, πιστωτικό ίδρυμα κ.λπ.) των τόκων καταθέσεων προκειμένου να διαπιστωθεί, μεταξύ άλλων, πως πραγματοποιήθηκε ο επιμερισμός των ποσών στους κοινούς λογαριασμούς. Τέτοια κατάσταση δεν προσκομίστηκε. Υπενθυμίζουμε ότι με βάση τα στοιχεία του ελέγχου βάση της ΠΟΛ 1033/2014 καθώς και από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών προκύπτει μεγαλύτερο ποσό τόκων (ενότητα 8.2.1 της σχετικής έκθεσης ελέγχου σελ. 122-123). Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν δύναται να υπολογίσει πως πραγματοποιήθηκε ο επιμερισμός **προτείνει την αποδοχή του εισοδήματος από τόκους όπως αυτοί δηλώθηκαν με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ήτοι ως τον άνω πίνακα.**

Γ)ως προς τους ισχυρισμούς που σχετίζονται με το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

α)Για τον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2015

«Για το ποσό των **64,00€** προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών του προσφεύγοντος καθώς καταλογίστηκε σαν διαφορά εκ παραδρομής από τον έλεγχο (ενότητα ενότητα 6.2.1.3.1 σελ 43 και 44 καθώς και ενότητα 8.2 σελ 58 της οικίας έκθεσης ελέγχου). Για την μη αναγνώριση της δαπάνης που αφορά το ΤΠΥ 47 καθαρής αξίας **7. 090,00€** παραπέμπουμε στην οικία έκθεση ελέγχου στην ενότητα 6.2.1.3.1 σελ 43 και 44 καθώς στην ενότητα 8.2 σελ 58. Ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη την με αριθμό Ε. 2066/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία δεν ήταν σε γνώση του ελέγχου, προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών του προσφεύγοντος.»

β)για την προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2015

-ως προς τον ισχυρισμό «Για Δ 4.2.2 Σχετικά με τις Μη εκπιπτόμενες δαπάνες που δεν μου αναγνωρίσατε ύψους 750,84 € - ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΛΟΓΩ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ».

Για την μη αναγνώριση της δαπάνης ποσού **212,71€** παραπέμπουμε στην οικία έκθεση ελέγχου στην ενότητα 6.1.5 σελ. 44 καθώς στην ενότητα 8.2.2 σελ.128. ...Ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη την με αριθμό Ε. 2066/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ,... προτείνεται η αποδοχή των ισχυρισμών της προσφεύγουσας. Σημειώνεται ότι από το ποσό των **538,13€** των αποσβέσεων ο έλεγχος δεν είχε κάνει δεκτό μόνο το ποσό των **212,71€.**»

Επειδή με την εισήγηση απόψεων κατόπιν αξιολόγησης των προσκομισθέντων με τις ενδικοφανείς προσφυγές στοιχείων, η ελεγκτική αρχή δεν έκανε αποδεκτά τα εξής:

Α)ως προς τους ισχυρισμούς που σχετίζονται με τα εισοδήματα από τόκους και μερίσματα για το φορολογικό έτος 2014

«Ως προς τον ισχυρισμό της της προσφεύγουσας (ότι τα μερίσματα έχουν νομίμως δηλωθεί από τον υιό της) αναφέρεται ότι από την προσκομισθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προκύπτει ότι στον κωδικό 291 «Μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης (Ν.Π. και Νομ. Οντότητες με διπλογρ. βιβλία)» δηλώθηκε ποσό 240,00€. Ωστόσο δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό-δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει από πού προέρχονται αυτά τα μερίσματα. Δηλαδή δεν προσκομίστηκε βεβαίωση μερισμάτων ώστε να διαπιστωθεί με σαφήνεια ότι το ποσό των 240,00€ που δηλώθηκε από τον προέρχεται από το ίδιο μέρισμα που έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα (ενότητα 8.2.1 της σχετικής έκθεσης ελέγχου σελ. 124). Ο έλεγχος δεν δύναται να εικάσει ότι είναι το ίδιο μέρισμα επειδή το ποσό συμπίπτει.»

Β)Ως προς τους ισχυρισμούς που σχετίζονται με τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Με την παρούσα Απόφαση και προς διευκόλυνση της ανάλυσης και προς απάντηση στους ισχυρισμούς των προσφευγόντων ότι ο έλεγχος δεν εκφέρει ειδική κρίση για συγκεκριμένες λογιστικές διαφορές παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα οι λογιστικές διαφορές ανά έτος με σχετική αναφορά ως προς την αιτιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 2014			ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 2015		
ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ	ΣΕΛ.ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ	ΣΕΛ.ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Δαπάνη που εξοφλήθηκε μετρητοίς	13.019,98	42	Δαπάνη που εξοφλήθηκε μετρητοίς	1.296,00	42
φόροι μη εκπεστέοι	154,38	45,46	Αποσβέσεις παγίων τα οποία εξοφλήθηκαν μετρητοίς	212,71	42,129
φόροι μη εκπεστέοι	167,85	45,46	Εσφαλμένη έκπτωση δαπανών-μη νόμιμο παραστατικό	26,70	51
Δαπάνες-μη προσκόμιση δικαιολογητικού	126,60	46	Διπλή καταχώρηση δαπανών	36,21	61
Μη παραγωγικές δαπάνες	356,30	46, 129	Κέρδος από εκποίηση μηχανημάτων	931,50	61
Μη παραγωγικές δαπάνες	3.379,90	47, 129-133	Μη παραγωγικές δαπάνες (1.367,71 - 282,03)	1.367,71	52
Φ. Αναμόρφωση	-279,59		Φ. Αναμόρφωση	-282,03	
ΣΥΝΟΛΟ	16.925,42		ΣΥΝΟΛΟ	3.588,80	
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	270.602,88		Διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων	17.242,31	56
Τελικό σύνολο λογιστικών διαφορών	287.528,30		Τελικό σύνολο λογιστικών διαφορών	20.831,11	

Η ελεγκτική αρχή ως προς τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων αναφέρει:

-Ως προς τις μη παραγωγικές δαπάνες αναφέρει ότι ...Η ίδια η φύση των συναλλαγών, ψητοπωλεία, καφέ μπαρ, αγορά οينوπνευματωδών, δημητριακών ξηρών καρπών κλπ αποτελεί απόδειξη ότι ούτε με την δραστηριότητα και τις εμπορικές συναλλαγές της ελεγχόμενης σχετίζονται, ούτε βέβαια συμβάλουν, όπως αυθαίρετα προβάλλεται ο ισχυρισμός, στην διεύρυνση των εργασιών της....

..Στην σχετική έκθεση αναφέρεται, ο έλεγχος με βάση των φύση των συναλλαγών και την αιτιολογία συναλλαγής έκρινε ότι αφορούν δαπάνες ψυχαγωγίας και προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 περ. ια και ιβ δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες ψυχαγωγίας και οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Είναι γεγονός ότι δεν ορίζεται από τις διατάξεις τι είναι δαπάνη ψυχαγωγίας ενώ η διάταξη της περ. ιβ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 δεν έχει σαφή προσδιορισμό. Ωστόσο σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του νέου ΚΦΣ από 01.01.2014 και των ΕΛΠ (ενότητα 8.2.2 της σχετικής έκθεσης σελ. 136) το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας μια δαπάνης η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως προσωπική ή ως δαπάνη ψυχαγωγίας το φέρει η επιχείρηση και όχι η φορολογική αρχή. Τέλος από τη νομολογία γίνεται δεκτό ότι σε τέτοιες περιπτώσεις συνεστιάσεων το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας μιας δαπάνης, η οποία εκφεύγει του σκοπού της επιχείρησης, το φέρει η επιχείρηση και όχι η φορολογική αρχή.

-Ως προς την πρόβλεψη επισφαλών πελατών φορολογικού έτους 2014

Προς διευκόλυνση της ανάλυσης παρατίθεται πίνακας με τις επισφαλείς απαιτήσεις και την σχετική πρόβλεψη:

ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΦΜ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΕ ΦΠΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟ
.....		60.975,62	55.940,94	17/4/2008
.....		96.930,97	89.536,68	18/11/2002
.....		37.136,99	34.070,65	39.552,00
.....		81.052,93	75.049,00	1/7/1999
.....		21.000,00	12.000,83	4/10/2007
τα		4.365,21	4.004,78	28/11/2007
γενικό σύνολο		301.461,72	270.602,88	

Η ελεγκτική αρχή τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και τα σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία τα αξιολογεί ως εξής:

Για την απόρριψη του σχηματισμού προβλέψεων αναφερόμαστε και παραπέμπουμε στην σχετική έκθεση ελέγχου ενότητα 6.1.5 σελ 55-60 και ενότητα 8.2.2 σελ 138-144.

«Η ελεγχόμενη το φορολογικό έτος 2014 διενέργησε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων ως κάτωθι:

Ημερομηνία	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Αιτιολογία Κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2014	68.09.00	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων (Αρθρ	ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ 2014	270.602,88	0,00
31/12/2014	44.98.00	Λοιπές έκτακτες προβλέψεις	ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ 2014	0,00	270.602,88
31/12/2014	30.00.09.88	ΠΕΛΑΤΕΣ ΑΠΟ ΕΔΡΑΣ	ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ 2014	0,00	102.434,88
31/12/2014	30.97.00	Πελάτες επισφαλείς	ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ 2014	270.602,88	0,00
31/12/2014	33.91.00	Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες) (Γνωμ. 26/9	ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ 2014	0,00	168.168,00

Περαιτέρω να σημειώσουμε ότι για τις «Επιταγές σε καθυστέρηση» η ελεγχόμενη πραγματοποίησε την ως κάτωθι εγγραφή:

Ημερομηνία	Παραστατικό	A/A	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Αιτιολογία Κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
01/12/2014	1/12 ΑΥΞΗΣΗ	5981	33.90.00	Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες) (Γνωμ. 2	ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	198.549,79	0,00
01/12/2014	1/12 ΑΥΞΗΣΗ	5981	33.91.00	Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες) (Γνωμ. 26/9	ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	168.168,00	0,00
01/12/2014	1/12 ΑΥΞΗΣΗ	5981	38.00.00	Ταμείο επιχειρήσεως	ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	0,00	717,79
01/12/2014	1/12 ΑΥΞΗΣΗ	5981	40.07.00	Κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων	ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	0,00	366.000,00

Από τις ανωτέρω εγγραφές γίνεται αντιληπτό ότι η ελεγχόμενη αύξησε το κεφάλαιο με σφραγισμένες επιταγές κατά το ποσό των 168.168,00€ και στην συνέχεια σχημάτισε επισφάλειες, (που εξέπεσε φορολογικά) για το ποσό αυτό. Επιπλέον η ελεγχόμενη σχημάτισε επισφάλειες για επισφαλείς απαιτήσεις πελατών ύψους 102.434,88 €, ήτοι σύνολο 270.602,88€ (168.168,00 +102.434,88).

Η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο τα κάτωθι:

Είδος Εγγράφου	Αριθμός/Ημερ.	ΟΦΕΙΛΕΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ	ΛΗΞΗ	ΕΚΔΟΣΗ	ΠΟΣΟ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ
Διαταγή Πληρωμής	/2007	..... ..... .....	ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΗ	20/3/2007		4.466,36
Διαταγή Πληρωμής	/-2007	..... ..... .....	ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΗ	15/11/2007		31.090,00
Διαταγή Πληρωμής	 ΔΠ ...../2009	..... ..... .....	.....		30/11/2008	57.000,00
Διαταγή Πληρωμής	/2009	..... ..... .....	ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΗ	30/9/2008		10.000,00
Διαταγή Πληρωμής	/2009	..... ..... .....	ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΗ	15/10/2008		7.370,00
Διαταγή Πληρωμής	/2009	..... ..... .....	ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΗ	30/12/2008		7.000,00

Διαταγή Πληρωμής	/2003	.....	.....		20/2/2003	58.968,00
Απόφαση για την με αριθμό ...../2033 αγωγή	/-2005	.....	.....		28/2/2003	39.000,00
Κατασχετήριο		..... ..... .....	ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΗ			4.495,00
ΣΥΝΟΛΟ						219.389,36

Καταρχήν να σημειωθεί ότι η ελεγχόμενη δεν διευκρίνισε τι αφορούν τα προσκομιζόμενα, δηλαδή τις «επιταγές σε καθυστέρηση» ή τους επισφαλείς πελάτες ή και τα δύο.

Περαιτέρω, όπως γίνεται αντιληπτό, στο σύνολο τα ποσά με βάση τα προσκομισθέντα και του συνολικού ποσού του σχηματισμού των προβλέψεων δεν συμφωνούν.

Επίσης οι προσκομιζόμενες διαταγές πληρωμής αφορούν σε πολύ προγενέστερες από το φορολογικό έτος 2014 ημερομηνίες και (πέρα από το γεγονός ότι δεν είχαν ισχύ οι διατάξεις του 4172/2013) είναι αδύνατο να διαπιστωθεί αν η ελεγχόμενη εισέπραξε εν τέλει τις απαιτήσεις ή δημιούργησε προβλέψεις τις οποίες και εξέπεσε φορολογικά καθώς δεν προσκομίστηκαν ούτε τα σώματα των επιταγών και των συναλλαγματικών ούτε τα βιβλία και στοιχεία των περιόδων αυτών για να διαπιστωθεί αν δημιουργήθηκαν προβλέψεις τα έτη αυτά, ούτε και αναλυτικές καρτέλες πελατών την 01/01/2014 ώστε να διαπιστωθεί ότι οι απαιτήσεις αυτές ήταν εγγεγραμμένες στα βιβλία.».

Η προσκόμιση ακριβών φωτοαντιγράφων των σφραγισμένων επιταγών και η αποτύπωση της καρτέλας κίνησης των «επισφαλών πελατών» αποτελούν νέα στοιχεία.

Στον έλεγχο είχαν προσκομισθεί απλά φωτοαντίγραφα των επιταγών και καμία καρτέλα κίνησης πελάτη παρά μόνο ένας συγκεντρωτικός πίνακας με τους «επισφαλείς πελάτες» της 31/12/2014 (σελ.141 της σχετικής έκθεσης ελέγχου.)

Συμπληρωματικά και διευκρινιστικά αναφέρουμε:

Ο έλεγχος κάνει λόγο για μη προσκόμιση των σωμάτων των επιταγών και των συναλλαγματικών για να διαπιστωθεί εάν αυτά βρίσκονται στο χέρια της προσφεύγουσας ή επιστράφηκαν στους εκδότες με εξόφληση του τιμήματος. Η προσφεύγουσα προσκομίζει ακριβές φωτοαντίγραφα μερικών επιταγών αλλά όχι των συναλλαγματικών.

Ο έλεγχος στο σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων (αναφορά στην σελ 59 της σχετικής έκθεσης ελέγχου) κάνει λόγο για μη προσκόμιση των αναλυτικών καρτελών πελατών την 01/01/2014 ώστε να διαπιστωθεί ότι οι απαιτήσεις αυτές ήταν εγγεγραμμένες στα βιβλία. Συνεπώς η αναφορά της προσφεύγουσας ότι δεν «αιτήθηκε» ο έλεγχος της καρτέλες κίνησης των πελατών είναι εσφαλμένη.

Περαιτέρω ο έλεγχος στην σχετική έκθεση ελέγχου (σελ 143. Παρ.1) αναφέρει: «Δεν προσκομίστηκαν καρτέλες πελατών (αναλυτικά καθολικά όλων των πελατών) ώστε να διασταυρωθεί α) αν τα υπόλοιπα συμφωνούν με τα υπόλοιπα του ισοζυγίου πελατών και β) αν μέσα στα υπόλοιπα αυτά είναι και των πελατών για τους οποίους διενεργείται πρόβλεψη (ουσιαστικά να διαπιστωθεί ότι οι απαιτήσεις αυτές ήταν

εγγεγραμμένες στα βιβλία)». Να διευκρινιστεί εδώ ότι η προσφεύγουσα για την αναλυτική παρακολούθηση των πελατών της, τηρεί εμπορικό πρόγραμμα και το γενικό ημερολόγιο ενημερώνεται συγκεντρωτικά με μία εγγραφή.

Ως εκ τούτου το υπόλοιπο του λογαριασμού 30.00.09 «ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» χωρίς την προσκόμιση αναλυτικών καρτελών πελατών δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί.

Η προσφεύγουσα αναφέρει: «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».

Τα ανωτέρω ισχύουν για τις σχηματισθείσες προβλέψεις με βάση τις διατάξεις του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν.2238/1994) και όχι για τις προβλέψεις που σχηματίζονται μετά την 01/01/2014 με βάση τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ (ν.4172/2013).

Επίσης η προσφεύγουσα αναφέρει: «Κατά την 31/12/2014 διαπιστώθηκε πως υπήρχαν επιταγές σε καθυστέρηση αξίας 168.168,00 €, οι οποίες δεν εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης. Προφανώς δεν υπήρξε η ορθή πληροφόρηση στο εξωτερικό λογιστήριο, πιθανόν λόγω παλαιότητας ορισμένων από αυτές να μην είχαν καταγραφεί κατά την μετατροπή των βιβλίων της σε διπλογραφικά από 1/1/1993. Διαπιστώθηκε ακόμη πως υπήρχαν στο χαρτοφυλάκιο επιταγές εισπρακτέες σε αξία κατά 198.549,79€ μεγαλύτερη απ' ότι εμφανιζόταν στην 1/12/2014. Διαπιστώθηκε τότε πως οι διαφορές αυτές ερχόταν από αρκετά έτη πριν, οφειλόταν σε μη ορθή καταγραφή εξόφλησης επιταγών και διαχείρισης επιταγών. Αποφασίστηκε να γίνει εμφάνιση αυτών με λογιστικό τρόπο και αύξηση του κεφαλαίου της ατομικής επιχείρησης. Η ενέργεια αυτή δεν επηρέασε το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης 2014».

Αυτή καθαυτή η έγγραφη «αύξησης» του κεφαλαίου προφανώς και δεν επηρεάζει το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης. Ωστόσο δεν συνάδει με τις επίσημα λογιστικές αρχές η αύξηση του κεφαλαίου με «σφραγισμένες επιταγές» δηλαδή αύξηση κεφαλαίου με πιθανές ζημίες. Επίσης για το ποσό των 168.168,00€ δημιουργείται πρόβλεψη η οποία επηρεάζει το αποτέλεσμα της χρήσης. Περαιτέρω η προσφεύγουσα προσκομίζει τα κάτωθι ακριβή φωτοαντίγραφα των σφραγισμένων επιταγών:

Αριθμός Επιταγής	ΠΟΣΟ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ
ΕΠΙΤ.....	57.000,00€
ΕΠΙΤ.....	58.968,00€
ΕΠΙΤ.....	39.000,00€
ΕΠΙΤ.....	103.237,49€
Σύνολο	258.205,49 €

Η αναντιστοιχία αυτή μεταξύ του λογαριασμού 33.91.00 «Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες) (Γνωμ. 26/9)» ποσού 168.168,00€ και του ανωτέρω ποσού ύψους 258.205,49 δεν διευκρινίζεται σε κανένα σημείο από την προσφεύγουσα.

Αναφορικά με τις καρτέλες κίνησης των επισφαλών πελατών σημειώνουμε:

1) Καρτέλα πελάτη

➤ Συναλλαγματική εκδόσεως την 21/08/2008 και λήξης την 30/09/2008 αξίας 10.000,00€ δεν προσκομίστηκε.

➤ Συναλλαγματική εκδόσεως την 17/09/2008 και λήξης την 15/10/2008 αξίας 7.370,00€ δεν προσκομίστηκε και δεν φαίνεται καταχωρημένη στην καρτέλα του.

2) Καρτέλα πελάτη

➤ Συναλλαγματική εκδόσεως την 31/01/2007 και λήξης την 20/03/2007 αξίας 14.000,00€ δεν προσκομίστηκε.

➤ Συναλλαγματική εκδόσεως την 18/04/2007 και λήξης την 15/11/2007 αξίας 31.090,00€ δεν προσκομίστηκε.

➤ Από την προσκομιζόμενη καρτέλα δεν προκύπτει η καταχώρηση των συναλλαγματικών παρά μόνο η «επιστροφή» τους (καταχώρηση με αρνητικό πρόσημο στην πίστωση).

➤ Από το υπόλοιπο προς πληρωμή που εμφανίζεται στην καρτέλα του πελάτη ύψους 68.556,25€ η προσφεύγουσα παραδέχεται ότι εισέπραξε το ποσό των 32.999,89€ (68.556,25 μείον ανείσπρακτο 35.556,36€). Η είσπραξη δεν εμφανίζεται στην καρτέλα κίνησης του πελάτη και ως εκ τούτου πιθανόν να αφορά σε είσπραξη για απαιτήσεις για τις οποίες λήφθηκαν μέτρα (ήτοι διαταγές πληρωμής). Για το υπόλοιπο ποσό δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά για να αποδειχθεί ότι έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού των προβλέψεων οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

3) Καρτέλα πελάτη

➤ Ο έλεγχος δεν μπορεί να κατανοήσει γιατί στην καρτέλα κίνησης του πελάτη εμφανίζεται Πιστωτικό Υπόλοιπο και όχι χρεωστικό αφού δεν εισπράχθηκαν οι επιταγές.

4) Καρτέλα πελάτη

➤ Η επιταγή (υπ' αριθμ./1998) αξίας 3.000.000 ΔΡΧ (= 8.804,10€) δεν προσκομίστηκε.

➤ Είσπραξη της υπ' αριθμ/1998 επιταγής ποσού 35.178.176 ΔΡΧ (= 103.237,49€), καθώς και η επιστροφή αυτής δεν εμφανίζεται στη προσκομιζόμενη καρτέλα.

➤ Δεν είναι δυνατό να δημιουργείται πρόβλεψη για **επισφαλή απαίτηση** στην εταιρία με την επωνυμία - και τον διακριτικό τίτλο την στιγμή που οι όποιες απαιτήσεις έγιναν **ανεπίδεκτες εισπράξεως**. Θυμίζουμε ότι προσκομίστηκε η με αριθμό/2001 πρόσκληση δανειστών από την οποία προκύπτει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της εν λόγω εταιρίας βγήκανε σε αναγκαστικό πλειστηριασμό για την κάλυψη των υποχρεώσεων των πιστωτών

5) Καρτέλα πελάτη

➤ Η συναλλαγματική υπ' αριθμ. εκδόσεως την 03-10-2007 και λήξης την 30-12-2008 αξίας 7.000,00€ δεν προσκομίστηκε.

➤ Η είσπραξη και επιστροφή της συναλλαγματικής δεν απεικονίζονται στην καρτέλα κίνησης.

➤ Σε κάθε περίπτωση διενεργήθηκαν επισφάλειες για το ποσό των 12.000,83 € ενώ κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης (όπως οι σχετικές διατάξεις ορίζουν) λήφθηκαν για το ποσό των 7.000,00 (διαταγή πληρωμής για το ποσό των 7.000,00).

6) **Καρτέλα πελάτη**

- Η συναλλαγματική δεν προσκομίστηκε.
- Η είσπραξη και επιστροφή της συναλλαγματικής δεν απεικονίζονται στην καρτέλα κίνησης.

Κατόπιν των ανωτέρω και αυτών που στην σχετική έκθεση ελέγχου σημειώνονται, προτείνεται η απόρριψη της προσφυγής όσο αναφορά της διενέργεια επισφαλών απαιτήσεων»

-Ως προς την διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων

Για την διαγραφή των επισφαλών απαιτήσεων (και όχι την διενέργεια πρόβλεψης) γίνεται αναφορά στην σελ.55-56 καθώς και στην ενότητα 8.2.2 παρ. 2 σελ. 136-137. Αναλυτικότερα αναφέρονται τα εξής:

«Η ελεγχόμενη την χρήση 2013 σχημάτισε προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ύψους 21.000,00. Από την πρόβλεψη αυτή η ελεγχόμενη το φορολογικό έτος 2014 προχώρησε στην διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών ως κάτωθι:

Ημερομηνία	Παραστατικό	A/A	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Αιτιολογία Κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2014	2014 ΔΙΑΓΡΑΦΗ	6218	30.00.09.88	ΠΕΛΑΤΕΣ ΑΠΟ ΕΔΡΑΣ	ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ ΜΕ 31/12/2014	0,00	17.242,31
31/12/2014	2014 ΔΙΑΓΡΑΦΗ	6218	44.11.00	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών (Άρθρο 1	ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ ΜΕ 31/12/2014	17.242,31	

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1056/2015 παρ.13 «..... Με την παράγραφο 4 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.). Με τις προγενέστερες αυτές διατάξεις οριζόταν ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος εάν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα του επόμενου φορολογικού έτους, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως εμφανίζεται στις 31.12.2014 **πρέπει να μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015**, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1016/07-02-2005 άρθρο 9 παρ. 3 «..... 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 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. 186/199».

Από την ελεγχόμενη δεν προσκομίστηκε τέτοια κατάσταση ούτε και άλλο δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει ότι οι πελάτες των οποίων η απαίτηση διαγράφηκε δεν υπερβαίνει το πόσο των 1.000,00 ανά πελάτη...

Η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο ισχυρίσθηκε ότι «Η πρόβλεψη των 17.242,31 που πραγματοποιήθηκε το έτος 2013, και αφορά την καθαρή αξία των 21.000,00 ευρώ που επηρέασε το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης 2013. Καθώς η πρόβλεψη πραγματοποιήθηκε το έτος 2013, υπόλοιπο ο λογαριασμός 44.11 παρουσίασε για 1^η φορά την 31/12/2013. Η επαλήθευση των προβλέψεων αυτών μπορούσε να γίνει εντός 5ετίας έως 31/12/2018. Προχωρήσαμε όμως στην διαγραφή τους καθώς αφορούσαν ένα μικρό μέρος από απαιτήσεις περασμένων ετών πολύ μεγαλύτερης αξίας που κατέστησαν ανεπίδεκτες είσπραξης,...

Προσκομίστηκαν:

ΕΙΔΟΣ ΕΓΓΡΑΦΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ/ ΗΜΕΡ.	ΟΦΕΙΛΕΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ	ΕΚΔΟΣΗ	ΠΟΣΟ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ
ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	07/2010	..... & .....	.....	31/1/2010	12.000,00
ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	08/2010	..... & .....	.....	30/11/2009	12.000,00

Η ελεγκτική αρχή δεδομένου ότι από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τηρήθηκαν οι απαιτούμενες διαδικασίες που ορίζονται στις Αποφάσεις της Διοίκησης για τη διαγραφή των απαιτήσεων, και θεωρεί ότι το ποσό των 17.242,31€ το οποίο μείωσε το υπόλοιπο του λογαριασμού 44.11. «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που είχε σχηματισθεί μέχρι την 31/12/2013 πρέπει να προσαυξήσει τα έσοδα του 2015 και σημειώνει σε κάθε περίπτωση ότι η έκδοση διαταγής πληρωμής για ακάλυπτη επιταγή δεν επαρκεί για την διαγραφή των απαιτήσεων.

Επειδή ως προς τους ανωτέρω μη αποδεκτούς ισχυρισμούς από την ελεγκτική αρχή αναφέρονται τα εξής:

Α)Ως προς τους ισχυρισμούς που σχετίζονται με τα εισοδήματα από τόκους και μερίσματα για το φορολογικό έτος 2014

Η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις απόψεις της ελεγκτικής αρχής δεδομένου ότι η προσφεύγουσα στα πλαίσια της αμφισβήτησής της δεν προσκόμισε τα απαιτούμενα στοιχεία και με την παρούσα Απόφαση οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Β)Ως προς τους ισχυρισμούς που σχετίζονται με τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Ομοίως η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις απόψεις της ελεγκτικής αρχής ως προς τις μη παραγωγικές δαπάνες δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε από την πλευρά της ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν αφορούν σε προσωπικές της δαπάνες.

Ενώ ως προς την λογιστική διαφορά που αφορά στο ποσό των **13.019,98 ευρώ** στο φορολογικό έτος 2014 η ελεγκτική αρχή θεώρησε ότι αφορά σε δαπάνες που καταβλήθηκαν σε μετρητά αιτιολογώντας ως εξής:

Από τις κινήσεις του γενικού ημερολογίου διαπιστώθηκε η κάτωθι ημερολογιακή κίνηση:

A/A	Ημερομηνία	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Αιτιολογία Κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
5613	13/10/2014	53.90.00	Επιταγές πληρωτέες (μεταχρ/νες)	ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	16.014,58	0,00

5613	13/10/2014	38.00.00	Ταμείο επιχειρήσεως	ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	0,00	16.014, 58
------	------------	----------	---------------------	---------------------	------	---------------

Επειδή η ως άνω κίνηση ουσιαστικά απεικονίζει την εξόφληση προμηθευτών με μετρητά (επιστρέφεται επιταγή πληρωτέα και εξοφλείται με μετρητά από τον λογαριασμό ταμείου) ο έλεγχος ζήτησε πρόσθετες διευκρινήσεις. Από την ελεγχόμενη διαβιβάστηκαν διάφορα εντάλματα πληρωμής σχετικά με την εξόφληση προμηθευτών με καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών. Τα εντάλματα που διαβιβάστηκαν δεν συμπίπτουν ούτε στο ποσό (αθροιζόμενα συνολικά) ούτε στην ημερομηνία (προγενέστερα και μεταγενέστερα) με την ως άνω κίνηση.

Επίσης δεν προσκομίστηκαν οι επιταγές οι οποίες επιστράφηκαν ώστε να διασταυρωθεί κάθε επιστρεπτέα επιταγή με την εκάστοτε κατάθεση στον λογαριασμό των προμηθευτών.

Επιπλέον οι ημερολογιακές κινήσεις των εν λόγω ενταλμάτων πληρωμών έχουν ως εξής:

A/A	Ημερομηνία	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Αιτιολογία Κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
5565	08/10/2014	50.00.09.88	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΑΠΟ ΕΔΡΑΣ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	3.072,75	0,00
5565	08/10/2014	38.00.00	Ταμείο επιχειρήσεως	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	0,00	3.072,75
5590	10/10/2014	50.00.09.88	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΑΠΟ ΕΔΡΑΣ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	719,50	0,00
5590	10/10/2014	38.00.00	Ταμείο επιχειρήσεως	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	0,00	229,00
5590	10/10/2014	38.03.00.00	..... .....	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	0,00	490,50
5636	16/10/2014	50.00.09.88	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΑΠΟ ΕΔΡΑΣ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	9.948,50	0,00
5636	16/10/2014	38.03.00.00	..... .....	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	0,00	448,50
5636	16/10/2014	38.00.00	Ταμείο επιχειρήσεως	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	0,00	9.000,00
5636	16/10/2014	38.00.00	Ταμείο επιχειρήσεως	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	0,00	500,00
Σύνολα					13.740,75	13.740,75

Από τις ανωτέρω κινήσεις καθώς γίνεται αντιληπτό ότι δεν μπορεί οι προμηθευτές να πληρώθηκαν δύο φορές από το ταμείο, (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) μία κατά την επιστροφή των επιταγών που εμφανίζεται στο ημερολογιακό άρθρο και μία κατά την πραγματοποίηση των καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών που εμφανίζονται στον ως άνω πίνακα. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει ότι το ποσό των 16.014,58€ αφορά σε εξόφληση προμηθευτή με μετρητά και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται ως εκπιπτόμενη δαπάνη. Επειδή συνήθως η εξόφληση περιλαμβάνει και τον ΦΠΑ ο έλεγχος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αποφορολογεί το εν λόγω ποσό με συντελεστή 23% ήτοι $16.014,58/1.23 = 13.019,98\text{€}$ και το ποσό αυτό δεν αναγνωρίζεται ως εκπιπτόμενη δαπάνη και αναμορφώνεται φορολογικά από τον έλεγχο.»

Ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν παρατίθεται η ανάλυση του ως άνω ποσού και εάν αυτό όντως προέρχεται από αγορές, δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ ή άλλη υποχρέωση ή ακόμη και σε εξόφληση υποχρέωσης από προηγούμενη χρήση. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς αιτιολόγησης της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς βασίμως προβάλλεται και γίνεται δεκτός ως προς την λογιστική διαφορά ποσού **13.019,98 ευρώ**.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές που αφορούν στην πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για το φορολογικό έτος 2014 και της διαγραφής επισφαλούς απαίτησης για το φορολογικό έτος 2015 τόσο στις απόψεις της ελεγκτικής αρχής όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται αναλυτική και τεκμηριωμένη αιτιολόγηση αυτών.

Επισημαίνεται ότι από την παράθεση των πραγματικών δεδομένων σχετικά με την εικόνα των πελατών και των επιταγών διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να επιβεβαιώσει το υπόλοιπο του λογαριασμού πελατών, ενώ επίσης και ως προς τις απαιτήσεις που αφορούν σε επιταγές διαπιστώθηκε η μη παρακολούθηση αυτών και η σωρευτική καταχώρησή τους στο φορολογικό έτος 2014.

Η προσφεύγουσα δημιούργησε πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις επικαλούμενη συγκεκριμένα υπόλοιπα πελατών. Ωστόσο αφενός σε ορισμένες περιπτώσεις υφίσταται απόκλιση μεταξύ του εμφανιζόμενου υπολοίπου και του υπολοίπου που επικαλείται η προσφεύγουσα (ΠΕΛΑΤΗΣ) ή εμφανίζεται πιστωτικό αντί χρεωστικό υπόλοιπο στην καρτέλα του πελάτη (ΠΕΛΑΤΗΣ) αφετέρου προκειμένου να τεκμηριώσει την πρόβλεψη της προσκομίζει διαταγές πληρωμής οι οποίες όμως δεν αντιστοιχούν στα ανοιχτά υπόλοιπα των πελατών αλλά σε απαιτήσεις από επιταγές που έχει ήδη λάβει και έχει ενημερώσει την καρτέλα του πελάτη και για τις οποίες όμως ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν επιβεβαιώθηκε ότι εμφανίζονται στον λογαριασμό 33.91.00 «Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)» δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι υπήρχε αναντιστοιχία μεταξύ του λογαριασμού 33.91.00 «Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)» (Γνωμ. 26/9) ποσού 168.168,00€ και του ποσού των επιταγών ύψους 258.205,49 στις οποίες αναφέρονται οι διαταγές πληρωμής. Κατόπιν των ανωτέρω για τις υπό κρίση προβλέψεις δεν αποδείχθηκε από την πλευρά της προσφεύγουσας ότι έχει προβεί σε ενέργειες είσπραξης καθώς τα προσκομισθέντα στοιχεία (διαταγές πληρωμής) συσχετίζονται με επιταγές για τις οποίες όμως δεν αποδείχθηκε να εμφανίζονται ως εγγεγραμμένες στα βιβλία.

Επίσης δεδομένου ότι οι διαταγές πληρωμής αφορούν σε προγενέστερα έτη, ορισμένες συναλλαγματικές δεν προσκομίσθηκαν ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο ώστε να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο να έχουν εισπραχθεί τα εν λόγω ποσά.

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι δεν αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις δημιουργίας πρόβλεψης όπως και της διαγραφής αυτών που ορίζουν οι διατάξεις αλλά και οι αποφάσεις της Διοίκησης (ΠΟΛ 1056/2015, ΠΟΛ 1016/2005 ΚΑΙ ΠΟΛ 1133/2003).

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα Απόφαση έγιναν δεκτά τα εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2014	Ποσά Ελέγχου		ΔΕΚΤΑ		Ποσά ΔΕΔ	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Ακίνητη περιουσία	1.483,02	5.700,00	0,00	0,00	1.483,02	5.700,00
Τόκοι	21,3	3.706,28	0	3.191,76	21,30	514,52

Μερίσματα		120,00	0	0,00	0,00	120,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση	964,68	964,68	0	0,00	964,68	964,68
Επιχειρηματική δραστηριότητα		246.532,56	0	13.019,98	0,00	233.512,58
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	119.045,36	2.457,00	0,00	0,00	119.045,36	2.457,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	15.081,78	9.000,00	0,00	0,00	15.081,78	9.000,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	136.596,14	268.480,52	0,00	16.211,74	136.596,14	252.268,78

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2015	Ποσά Ελέγχου		ΔΕΚΤΑ		Ποσά ΔΕΔ	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Ακίνητη περιουσία	2.193,96	5.751,98	0,00	0,00	2.193,96	5.751,98
Τόκοι	15,12	700,31	0	120,49	15,12	579,82
Μερίσματα		676,41	0	0,00	0,00	676,41
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση	609,79	1.029,59	164,28	164,28	445,51	865,31
Επιχειρηματική δραστηριότητα		9.370,91	0	212,71	0,00	9.158,20
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	82.750,47	0,00	7.154,00	0,00	75.596,47	0,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	14.777,16		0,00	0	14.777,16	0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	100.346,50	17.529,20	7.318,28	497,48	93.028,22	17.031,72

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, και της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της συζύγου του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. (.....)/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε (και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και της υπ' αριθμ. (.....)/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε (και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ			ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	799,02	5.700,00	1.483,02	5.700,00	1.483,02	5.700,00	684,00
Τόκοι	10,88	479,04	21,3	3.706,28	21,3	514,52	45,90

Μερίσματα				120,00	0	120,00	120,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση			964,68	964,68	964,68	964,68	1.929,36
Επιχειρηματική δραστηριότητα				246.532,56	0	233.512,58	233.512,58
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	115.648,36	2.457,00	119.045,36	2.457,00	119.045,36	2.457,00	3.397,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	15.081,78	9.000,00	15.081,78	9.000,00	15.081,78	9.000,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	131.540,04	17.636,04	136.596,14	268.480,52	136.596,14	252.268,78	239.688,84
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	131.540,04	17.636,04	136.596,14	268.480,52	136.596,14	252.268,78	239.688,84
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	131.540,04	17.636,04	136.596,14	268.480,52	136.596,14	252.268,78	239.688,84
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	131.540,04	17.636,04	136.596,14	268.480,52	136.596,14	252.268,78	239.688,84

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	131.540,04	17.636,04	136.596,14	268.480,52	136.596,14	252.268,78	5.056,10	234.632,74
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	17.745,75	7.009,99	17.745,75	7.009,99	17.745,75	7.009,99	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	149.285,79	24.646,03	154.341,89	275.490,51	154.341,89	259.278,77	5.056,10	234.632,74
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	26.620,00	2.500,00	26.620,00	2.500,00	26.620,00	2.500,00		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	149.285,79	24.646,03	154.341,89	275.490,51	154.341,89	259.278,77	5.056,10	234.632,74
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	4%	2%	4%	4%	4%	4%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	5.971,43	492,92	6.173,68	11.019,62	6.173,68	10.371,15	202,24	9.878,23
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	62,90	0,00	62,90	0,00	62,90	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.908,53	492,92	6.110,78	11.019,62	6.110,78	10.371,15	202,24	9.878,23
	6.401,45		17.130,40		16.481,93		10.080,48	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Εισόδημα	131.540,04	17.636,04	136.596,14	235.480,52	136.596,14	252.268,78	239.688,84
Φόρος κλίμακας	18.441,80	2.998,27	19.278,56	81.668,43	19.278,56	76.893,08	74.731,57
Μείωση φόρου	2.100,00	1.980,00	2.100,00	1.980,00	2.100,00	1.980,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	16.341,80	1.018,27	17.178,56	79.688,43	17.178,56	74.913,08	74.731,57
B. Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	1,63	71,85	1,63	71,85	1,63	71,85	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	508,38	0,00	508,38	0,00	508,38	0,00	0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	1.110,57	36.885,95	1.110,57	36.885,95	1.110,57	36.885,95	0,00
ε. αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείωση φόρου		-1,45		-1,45	0,00	-1,45	
Υπόλοιπο φόρου	14.721,22	-35.938,08	15.557,98	42.732,08	15.557,98	37.956,73	74.731,57
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	4.703,40	175,68	4.703,40	175,68	4.703,40	175,68	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	19,51	180,00	41,11	180,00	41,11	180,00	21,60
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	3,90	36,00	8,22	36,00	8,22	36,00	4,32
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου			10,80		10,80		10,80
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου			2,16		2,16		2,16
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.908,53	492,92	6.110,78	11.019,62	6.110,78	10.371,15	10.080,48
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		0,00	83,68	39.335,08	83,68	36.947,41	37.031,08
Γενικό Σύνολο	25.356,56	-35.053,48	26.518,13	93.478,46	26.518,13	85.666,97	121.882,01
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	0,00		119.996,59		112.185,09		112.185,09
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	-9.696,92						9.696,92
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	-9.696,92		9.696,92		9.696,92		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	0,00		129.693,51		121.882,01		121.882,01

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. (.....)/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. (και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Φορολογικό έτος 2015

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	2.073,96	5.751,98	2.193,96	5.751,98	2.193,96	5.751,98	120,00
Τόκοι	3,88	579,82	15,12	700,31	15,12	579,82	11,24
Μερίσματα				676,41	0	676,41	676,41
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση			609,79	1.029,59	445,51	865,31	1.310,82
Επιχειρηματική δραστηριότητα				9.370,91	0	9.158,20	9.158,20
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	75.527,44		82.750,47	0,00	75.596,47	0,00	69,03
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	15.200,09		14.777,16		15.200,09	0	0,00
Συνολικό εισόδημα	92.805,37	6.331,80	100.346,50	17.529,20	93.451,15	17.031,72	11.345,70
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	92.805,37	6.331,80	100.346,50	17.529,20	93.451,15	17.031,72	11.345,70
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	92.805,37	6.331,80	100.346,50	17.529,20	93.451,15	17.031,72	11.345,70
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	92.805,37	6.331,80	100.346,50	17.529,20	93.451,15	17.031,72	11.345,70

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	92.805,37	6.331,80	100.346,50	17.529,20	93.451,15	17.031,72	645,78	10.699,92
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	17.156,45	3.739,57	17.156,45	3.739,57	17.156,45	3.739,57	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	109.961,82	10.071,37	117.502,95	21.268,77	110.607,60	20.771,29	645,78	10.699,92
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	27.598,00	6.988,75	27.598,00	6.988,75	27.598,00	6.988,75		

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	109.961,82	10.071,37	117.502,95	21.268,77	110.607,60	20.771,29	645,78	10.699,92
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	6,00%	0%	6,00%	1,40%	6,00%	1,40%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	6.597,71	0,00	7.050,18	297,76	6.636,46	290,80	38,75	290,80
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	103,46	0,00	103,46	0,00	103,46	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.494,25	0,00	6.946,72	297,76	6.533,00	290,80	38,75	290,80
	6.494,25		7.244,48		6.823,79		329,54	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	92.805,37	6.331,80	100.346,50	17.529,20	93.451,15	17.031,72	11.345,70
Φόρος κλίμακας	13.391,31	719,69	14.453,38	3.581,62	13.562,18	3.454,02	2.905,20
Μείωση φόρου	2.100,00	42,13	2.100,00	0,00	2.100,00	42,13	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	11.291,31	677,56	12.353,38	3.581,62	11.462,18	3.411,89	2.905,20
B. Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	0,57	86,97	0,57	86,97	0,57	86,97	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	1.150,95	0,00	1.150,95	0,00	1.150,95	0,00	0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	4.703,40	175,68	4.703,40	175,68	4.703,40	175,68	0,00
ε. αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	5.436,39	414,91	6.498,46	3.318,97	5.607,26	3.149,24	2.905,20
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	902,63	0,00	902,63	0,00		902,63	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	65,10	181,25	68,70	181,25	68,70	181,25	3,60
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	13,02	36,25	13,74	36,25	13,74	36,25	0,72
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου			0,36		0,36		0,36
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου			0,07		0,07		0,07
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.494,25	0,00	6.946,72	297,76	6.533,00	290,80	329,55
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		0,00	288,78	1.452,03	0,00	1.367,17	1.367,17
Γενικό Σύνολο	12.911,39	632,41	14.719,46	5.286,26	12.223,13	5.927,34	4.606,67
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	13.543,80		20.005,72		18.150,47		4.606,67
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00		0,00		0,00		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	13.543,80		20.005,72		18.150,47		4.606,67

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. (.....)/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε (και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) φορολογικού έτους 2015)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.