



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/12/2019

Αριθμός απόφασης: 3683

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 23.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά της υπ. αρ. /2019 Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (01.01.2017-31.12.2017), μετά της από 21.06.2019 έκθεσης έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Την ως ανωτέρω αναφερόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

6. Τις με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικές εξηγήσεις αναφορικά με την υπ' αριθ. πρωτοκ. /23-07-2019 ενδικοφανή προσφυγή.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ.αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017(01.01.2017-31.12.2017), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 18.680,12 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ, ποσού 4.670,03 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 23.350,15 ευρώ**.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών, επεξεργασία & συντήρηση ψαριών, καρκινοειδών κλπ(ΚΑΔ10200000), έχει έδρα στην περιοχή σε ιδιόκτητες εγκαταστάσεις. Αρχικά οι κύριοι χώροι των εγκαταστάσεων ήταν 540,02 τμ, αλλά ύστερα από πυρκαγιά που έλαβε χώρα στις 4-07-2015 (ως το από 4-7-2015 απόσπασμα βιβλίου συμβάντων της πυροσβεστικής υπηρεσίας) το εμβαδόν των κύριων χώρων ανέρχεται σε 31.52 τμ., σε αγροτεμάχιο εμβαδού 11.122,93 τ.μ. Η προσφεύγουσα Ε.Π.Ε εντάσσεται στις πολύ μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 1 παρ 2^α & 2^β διότι σε δύο συνεχόμενες χρήσεις δεν υπερέβαινε τα δύο (2) από τα τρία (3) κριτήρια του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (περί Ε.Λ.Π) (σελ. 2 έκθεσης έλεγχου), τηρεί βιβλία διπλογραφικά(άρθρο 3 ν.4308/2014) και έχει δηλώσει την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παροχή υπηρεσιών).

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αρ. καταχ. TAXISNET:/2018 (αρ. δηλ. /2018 της Δ.Ο.Υ.) δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (χρήση 01/01/2017 – 31/12/2017) με δηλωθείσα λογιστική ζημιά ποσού 18.566,97 € & φορολογική ζημιά ποσού 3.671,78 € (μετά την φορολογική αναμόρφωση με μόνιμες διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης ύψους 14.895,19 €), το οποίο μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενο έτος . Από την

δήλωση αυτή προέκυψε **πιστωτικό ποσό φόρου εισοδήματος για επιστροφή: 40.666,80 €**, το οποίο έχει επιστραφεί στην προσφεύγουσα με ΑΒΚΤ:/2018 & Α.Φ.Ε.Κ :/2018 .

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αναφέρονται στην από 21-06-2019 έκθεση έλεγχου, προέκυψε ότι :

- Η προσφεύγουσα την τελευταία τριετία παρουσίασε τα εξής αποτελέσματα(σελ.11έκθεσης έλεγχου) :

Χρήση	Ακαθάριστα έσοδα	Κέρδη ή ζημιές λογιστικές
2015	624.687,37	- 548.189,76
2016	782.234,02	+ 666.992,97
2017	530.535,61	- 18.566,97

- Το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 (01.01.2017-31.12.2017) δεν υφίσταται μεταφερόμενη ζημιά από το προηγούμενο φορολογικό έτος 2016).
- Υφίσταται προκαταβληθείς φόρος εισοδήματος ποσού 41.466,80 € από το προηγούμενο φορολογικό έτος 2016 (01.01.2016 - 31.12.2016) και ο φόρος εισοδήματος έχει καταβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.(ΑΤΒ:...../2017).
- Το πιστωτικό ποσό φόρου εισοδήματος της ελεγχόμενης περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 ύψους 40.666,80 € προέρχεται από την προαναφερθείσα προκαταβολή φόρου του φορολογικού έτους 2016 ποσού 41.466,80 € (μείον: το τέλος επιτηδεύματος Ν. 3986/2011 ύψους 800,00 €).

Ο έλεγχος, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 01.01.2017-31.12.2017 (αρ. εντολής έλεγχου/.../...../2019), έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ακριβή και επαρκή, **προσδιόρισε λογιστικές διαφορές** (Προσωρινές διαφορές Φορολογικής-Λογιστικής βάσης), πέραν από τις δηλωθείσες λογιστικές διαφορές (Μόνιμες διαφορές Φορολογικής-Λογιστικής βάσης ύψους 14.895,19 €), **συνολικού ποσού ύψους 68.085,98 € και συγκεκριμένα από:**

α) Αποσβέσεις παγίων συνολικού ποσού 6.583,85 ευρώ, λόγω μη χρήσης των ψυκτικών θαλάμων και μηχανημάτων για την συντήρηση των εμπορευμάτων της (έτοιμα ψάρια) και επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 24 Ν.4172/2013, το άρθρο 7 της πολ. 1073/2015, καθώς και την γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ 295 εξ 20-03-2018.(σελ. 9 έκθεσης ελέγχου).

β) Τεκμαρτό μίσθωμα (ιδιόχρηση ακινήτου) της παρ.2 του άρθρου 39 ν.4172/2013 κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, συνολικού ποσού 1.958,74 ευρώ. (Ποσόν 2.340,00 ευρώ που έχει καταχωρήσει στα βιβλία της, τόσο στα έσοδα λογ.78.20.00.0000 τεκμαρτά έσοδα, όσο και στα έξοδα λογ.62.04.01.0200 ιδιόχρηση κτιρίων μείον το ποσόν 381,26 ευρώ (αντικειμενική αξία 12.708,76 χ3%).

γ) Πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 59.543,39 ευρώ που εμφανίζεται στις 31-12-2017 στον λογαριασμό 44.11.00.0000 « Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών του άρθρου 31 π.1-Θ ν.2238/1994 το οποίο προέρχεται από σχηματισθείσες προβλέψεις στα έτη που ίσχυε ο νόμος 2238/1994, διότι με βάση τις διατάξεις του ως άνω άρθρου του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.4172/2013 καθώς και την ΠΟΛ 1056/2015 & το

ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015 / 21-10-2015, το ποσό αυτό δεν έπρεπε να υφίσταται στα βιβλία της, έπρεπε να έχει ήδη μεταφερθεί στα φορολογικά αποτελέσματά της και να έχει φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις

Ύστερα από τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της χρήσης 2017 ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα :	530.535,61 €
Λογιστικές ζημιές :	18.566,97 €
<u>Μείον</u>	
Δηλωθείσες μόνιμες λογιστικές διαφορές :	14.895,19 €
Δηλωθείσες προσωρινές διαφορές Λογ – Φορ βάσης	<u>0,00 €</u>
Δηλωθείσες φορολογικές ζημιές :	3.671,78 €
Μείον λογιστικές διαφορές ελέγχου :	68.085,98 €
Μείον δηλωθείσες από αυτές λογιστικές διαφορές :	<u>0,00 €</u>
Φορολογικά κέρδη ελέγχου :	64.414,20 €
Φόρος έτους 64.414,20 € X 29%	18.680,12 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 (18.680,12 X 25%)	4.670,03 €
Τόκοι του άρθρου 53 (Θα υπολογιστούν στην οριστική βεβαίωση)	<u>.....</u>
Σύνολο προς καταβολή	23.350,15 €

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της στρέφεται κατά της με αριθμό εντολής ελέγχου/.../...../2019 Έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, αλλά στην ουσία παραδεκτώς, στρέφεται κατά της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, βάσει της οποίας επιβλήθηκε συνολικό ποσόν φόρου ύψους 23.350,15 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας-εφαρμογή του επεικέστερου νόμου.
- Πλημμελής αιτιολογία της πράξης .
- Παράνομος ο καταλογισμός επισφαλών απαιτήσεων στο 2017.
- Παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος(α/α/2018) διενήργησε φορολογική αναμόρφωση των κερδών της (**Μόνιμες διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης**) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 & 23 του Ν. 4172/2013 ως κατωτέρω :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	
Μείον: 5) Πρόστιμα, ποινές, προσαυξήσεις	1.045,20 ευρώ
8) Φόροι-τελη που δεν εκπίπτουν	800,00 ευρώ
17) Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	13.049,99 ευρώ
Συνολικές λογιστικές διαφορές δήλωσης (Μόνιμες διαφορές Λ-Φ.Β.)	14.895,19 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος πέραν από τις ανωτέρω δηλωθείσες λογιστικές διαφορές, προσδιόρισε, ως λογιστικές διαφορές (**Προσωρινές διαφορές φορολογικής-λογιστικής βάσης**) και τις παρακάτω.

Λογιστικές διαφορές έλεγχου	
Αποσβέσεις παγίων	6.583,85 ευρώ
Τεκμαρτό μίσθωμα ιδιόχρησης ακινήτου	1.958,74 ευρώ
Πιστωτικό υπόλοιπο της 31-12-2017 Λογ. «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών του άρθρου 31 π.1-Θ ν.2238/1994».	59.543,39 ευρώ
Συνολικές λογιστικές διαφορές Έλεγχου	68.085,98 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη προσφυγή, προβάλλει ισχυρισμούς ως προς την λογιστική διαφορά: Πιστωτικό υπόλοιπο της 31-12-2017 Λογ. «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών του άρθρου 31 π.1-Θ ν.2238/1994» συνολικού ποσού 59.543,39 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων,[.....]

«θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.[.....]

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 26 Επισφαλείς απαιτήσεις

«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»

Επειδή, σύμφωνα με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015/21.10.2015 - Πρόσθετες διευκρινίσεις επί της πολ.1056/21.10.2015 ορίζεται ότι:

«ΘΕΜΑ: Πρόσθετες διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1056/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό του υπόλοιπου του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με το ν.4172/2013 και εφαρμόζονται για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2014, το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός αν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

2. Με το αριθμ. Δ12Β 1070502 ΕΞ2010/31.05.2010 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι στην περίπτωση που επιχείρηση κλείνει διαχειριστική περίοδο στις 30 Ιουνίου κάθε έτους, για τον υπολογισμό του ποσού που θα υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, θα ληφθεί το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της ανώνυμης εταιρείας στο τέλος της πενταετίας, δηλαδή στις 30.06.2010, και το οποίο μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Επίσης, με το αριθμ. Δ12Β 1111247 ΕΞ2009/23.11.2009 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση που επιχείρηση κάνει έναρξη εργασιών από το 2006 και μετά, η πενταετία που ορίζεται

στην παραπάνω παράγραφο αρχίζει να μετράει από την έναρξη εργασιών και όχι από το 2006. Επομένως, όταν μια επιχείρηση κλείνει την πρώτη της διαχειριστική περίοδο σε ημερομηνία πέραν της 31ης Δεκεμβρίου, π.χ. στις 31.03.2007, λόγω προσαρμογής με τη μητρική της εξωτερικό, για τον υπολογισμό του ποσού που θα υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις με βάση τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, θα ληφθεί το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της πρώτης πενταετίας, δηλαδή στις 31.03.2011 και το οποίο θα μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου (σχετ. το αριθμ. Δ12Β 1064583 ΕΞ2010/18.05.2010 έγγραφό μας).

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 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.).

4. Με την ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 26 του ν.4172/2013 περί φορολογικής μεταχείρισης των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος το νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίσθηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, όπως αυτό 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.

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση κλείνει ισολογισμό με ημερομηνία διαφορετική εκείνης της 31ης Δεκεμβρίου, το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίσθηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης την τελευταία διαχειριστική περίοδο για την οποία ίσχυε ο ν.2238/1994 (έναρξη έως και εντός του 2013), θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που ακολουθεί την πενταετία μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα έως και το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία που κλείνει τη διαχειριστική της περίοδο στις 30 Ιουνίου, θα μεταφέρει το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», όπως αυτό εμφανίζεται στις 30.06.2014 και αφορά τις χρήσεις που έληξαν στις 30.06.2011, 30.06.2012, 30.06.2013 και 30.06.2104, στο φορολογικό έτος που λήγει στις 30.06.2016, συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογητέα έσοδα του έτους αυτού, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις

προαναφερθείσες διατάξεις του ν.2238/1994. Είναι αυτονόητο, ότι το πιο πάνω ποσό θα είναι μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους που έληξε στις 30.6.2015.

Τέλος, επισημαίνεται ότι στην περίπτωση εταιρείας που έχει κάνει έναρξη εργασιών από το 2006 και μετά, δεδομένου ότι η οριζόμενη πενταετία αρχίζει να μετράει από την έναρξη εργασιών και όχι από το 2005, το υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που ακολουθεί την πενταετία μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα έως και το προηγούμενο φορολογικό έτος. Επομένως, επιχείρηση με πρώτη διαχειριστική περίοδο 1.1.2011 - 31.12.2011, θα φορολογήσει το υπόψη υπόλοιπο στο φορολογικό έτος 2016, καθόσον τότε συμπληρώνεται η οριζόμενη από το νόμο πενταετία, μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα εντός των φορολογικών ετών 2014 και 2015.».

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε το ανωτέρω ποσόν ως λογιστική διαφορά του έτους 2017, καθώς το ποσόν αυτό εμφανιζόταν στις 31-12-2017 στον λογαριασμό 44.11.00.0000 « Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών του άρθρου 31 π.1-Θ ν.2238/1994 και προερχόταν από σχηματισθείσες προβλέψεις στα έτη που ίσχυε ο νόμος 2238/1994. Με βάση τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. θ του Ν.2238/1994, του άρθρου 26 του Ν.4172/2013 καθώς και τις διαταγές ΠΟΛ 1056/2015 & ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015 / 21-10-2015, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό αυτό δεν έπρεπε να υφίσταται στα βιβλία της, έπρεπε να έχει ήδη μεταφερθεί στα φορολογικά αποτελέσματά της και να έχει φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι το ποσόν των 59.543,39 ευρώ, αφορά απαίτησή της από τιμολόγια συνολικής αξίας 77.910,96 ευρώ που είχε εκδώσει το έτος 2009 προς την Ισπανική εταιρεία «» , η οποία ουδέποτε πλήρωσε αφού το έτος 2010 εισήρθε σε καθεστώς εθελουσίας πτώχευσης (Απόφαση Δικαστηρίου Εμπορικών Διαφορών της Σεβίλλης, πτωχευτική διαδικασία/2010-**σχετ. 1**, αίτηση της εταιρείας προς το Ισπανικό Δικαστήριο-**σχετ.2,3**), η εταιρεία έπραξε ό,τι ήταν νομικά δυνατό για να μπορέσει να εξασφαλίσει τις απαιτήσεις της πλην όμως στις 4/12/2018 οριστικοποιήθηκε η απόφαση από την Πτωχευτική Διοίκηση της εταιρείας ότι δεν μπορεί να εισπράξει ποτέ τα χρήματα της(**σχετ. 4**) και ότι η οριστική διαγραφή της επισφαλούς απαίτησης έγινε το έτος 2018 και άσχετα με τον έλεγχο της φορολογικής διοίκησης που έγινε ένα(1) χρόνο μετά το έτος 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, προσκομίζει:

α) Το με **A/A/31-12-2015 άρθρο λογιστικής**, με την εγγραφή:

Κωδικός	Τίτλος	Αξία Χρέωσης	Αξία Πίστωσης
83.11.00.0000	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	59.543,39 ευρώ	
44.11.00.0000	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων (άρθρο 31ν.2238/94)		59.543,39 ευρώ

β) Ισοζύγιο Λογιστικής του λογ.(44.11.00.0000) για το χρονικό διάστημα **01.01.2015-31.12.2015**.

Λογαριασμός	Τίτλος	Χρέωση εκ μεταφοράς	Πίστωση εκ μεταφοράς	Χρέωση περιόδου	Πίστωση περιόδου	Πιστωτικό Υπόλοιπο
44.11.00.0000	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων (άρθρο 31 ν.2238/94)	0,00	0,00	0,00	59.543,39	59.543,39

γ) τους λογαριασμούς του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017, από τους οποίους, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι:

	Πελάτες	Χρέωση εκ μεταφοράς	Πίστωση εκ μεταφοράς	Χρέωση περιόδου	Πίστωση Περιόδου	Υπόλοιπο 31/12
30.01	Πελάτες Εξωτερικού	59.543,39	0,00	525.359,08	525.359,08	59.543,39
44.11	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών (άρθρο 31 π.1-Θ' Ν.2238/1994	0,00	59.543,39	0,00	0,00	59.543,39

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν 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. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος εάν στο τέλος κάθε πενταετίας υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις και το υπόλοιπο ποσό είναι αυτό που μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα του επόμενου φορολογικού έτους, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, και έπρεπε να είχε ήδη μεταφερθεί στα φορολογικά αποτελέσματά της και να έχει φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις (σελ. 11 έκθ. ελέγχου), θεωρώντας ως χρόνο έναρξης υπολογισμού του κρίσιμου διαστήματος της καθυστέρησης είσπραξης της απαίτησης, την ημερομηνία έκδοσης των τιμολογίων (2009), λόγω μη ύπαρξης άλλου συμφωνητικού.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω κρίση της Δ.Ο.Υ., εφόσον οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίστηκαν με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, και εφόσον εμφανίζονται στις 31.12.2014, θα έπρεπε πρέπει να μεταφερθούν στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τότε συμπληρωνόταν η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις. Επίσης, ο έλεγχος (σελ. 17 της έκθεσης) αναφέρει ότι η προσφεύγουσα τους προσκόμισε στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι δημιούργησε την εν λόγω επισφάλεια πιστώνοντας τον λογ. 44.11.00.0000, με ποσό 59.543,39€ στις 31/12/2015.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολόγησε γιατί το ποσό των επισφαλών απαιτήσεων θεωρήθηκε ως λογιστική διαφορά του φορολογικού έτους 2017, ούτε εάν επαληθεύτηκαν ή όχι οι προβλέψεις με τις ως άνω επισφαλείς απαιτήσεις.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσόν των 59.543,39 ευρώ, έχει εγγραφεί (Λογ. 83.11.00.0000 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις) στα βιβλία της εταιρείας το φορολογικό έτος 01.01.2015-31.12.2015, συνεπώς αφορά τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2015 και όχι τα αποτελέσματα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017, καθώς εμφανίζεται στον ισολογισμό της 31.12.2017 ως πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται εκ μεταφοράς από προηγούμενο φορολογικό έτος.

Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτό ότι το ποσόν των 59.543,39 ευρώ δεν αποτελεί λογιστική διαφορά του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017 και δεν πρέπει να μεταφερθεί στα φορολογικά αποτελέσματα του έτους 2017. Επιπλέον δεν επηρέασε τα αποτελέσματα του έτους αυτού.

Ύστερα από τα ανωτέρω με βάσει την παρούσα απόφαση προσδιορίζουμε τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017 ως εξής:

	Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα	530.535,61	530.535,61	530.535,61	
Φορολογικές Ζημίες	3.671,78	-----	-----	
Φορολογικά κέρδη	-----	64.414,20	4.870,81	4.870,81
Φόρος (29%)	-----	18.680,12	1.412,53	1.412,53
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (25%)	-----	4.670,03	353,13	353,13
Σύνολο για καταβολή	-----	23.350,15	1.765,66	1 .765,66 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 23.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης «.....», ΑΦΜ και **την τροποποίηση** της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (εισοδήματα 01.01-31.12.2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Φόρος εισοδήματος 01.01.2017 - 31.12.2017

Συνολικό ποσόν 1.765,66 ευρώ.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.