



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 18.06.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1151

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α. 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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».
4. Την από 08.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στον όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 73.896,38 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 36.948,19 € ήτοι συνολικά 110.844,57 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος, προέκυψε μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με την αρ./...../2018 εντολή ελέγχου. Η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο, έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 και άρθρου 26 του ν. 4174/2013 με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης των προβλεπόμενων στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 προθεσμιών
2. Ακυρότητα άλλως ακυρώσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλείψεως σαφούς και ειδικής αιτιολογίας και σε κάθε περίπτωση λόγω ανεπαρκούς αιτιολογίας.
3. Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής, άλλως καταβολής σχετικού φόρου λόγω περαίωσης.

Η διαφορά φόρου της υπό κρίση φορολογικής περιόδου 2015 προέκυψε διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

Λογ/μος	Περιγραφή	Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου
44.11.00	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΣΦ.ΑΠΑ	249.962,71
62.03.03	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΤΗΛ/ΝΙΩΝ 0%	600,45
62.03.04	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΚΙΝΗΤΑ	480,02
62.05.01	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ	773,86
62.07.03.001	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ-ΣΥΝΤ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ	1.927,56
69.64.08.003	ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΛΩΣΗΣ 13%	74,18
69.64.08.004	ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΛΩΣΗΣ	996,30
	ΣΥΝΟΛΑ	254.815,08

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί την παρακάτω λογιστική διαφορά, για τους ως άνω αναφερόμενους λόγους.

Λογ/μος	Περιγραφή	Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου
44.11.00	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΣΦ.ΑΠΑ	249.962,71
	ΣΥΝΟΛΑ	249.962,71

Ως προς τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός

μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Επειδή, σύμφωνα με την Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) με Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"

Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. [ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013](#) Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει, ότι:

Α. διενεργήθηκε μερικός έλεγχος προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών περιόδων 01.01.2014-31.12.2016 βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013 & Ν.4174/2013 και των Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1124/205 & 1036/2017.

Β. ακολούθως, συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, του Ν. 4174/2013 «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου», το οποίο έλαβε αριθμό καταχώρησης/2019_ και κοινοποιήθηκε στη προσφεύγουσα εταιρεία, στις 30.09.2019, μαζί με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Ε των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013.

Γ. επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, απάντησε δια εγγράφου το οποίο έλαβε αρ. πρωτ./2019..

Δ. κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε το τελικό πόρισμα ελέγχου, εκδόθηκε μεταξύ άλλων και η προσβαλλόμενη πράξη την 22.11.2019, η οποία μαζί με την έκθεση ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 09.12.2019.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος από την προθεσμία του ενός μηνός που ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013. Περαιτέρω, εφόσον στο προαναφερόμενο άρθρο δεν υπάρχει ποινή ακυρότητας, ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του

κύρους της προσβαλλόμενης πράξης. Άλλωστε, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ότι προξενήθηκε σε εκείνη βλάβη καθ' οιονδήποτε τρόπο λόγω της καθυστέρησης αυτής. Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά την υπό κρίση πράξη ακυρωτέα και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογ. 44.11.00 "προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων" ύψους 249.962,71 €, φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το παραπάνω ποσό, με την αιτιολογία, 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...."

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, "..... Ειδικώς, όμως για τον λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» ουδόλως έλαβε υπόψη την θέση μας, ότι το ποσό των 249.962,71 ευρώ, αφορούσε σε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων των ετών 2005. 2006, 2007, 2008 και 2009. Και όχι απλώς δεν ελήφθη υπόψη η θέση μας, αλλά χωρίς καμία απολύτως αιτιολογία αναφέρεται επί λέξει στην σχετική Έκθεση....."

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 26. Επισφαλείς απαιτήσεις

"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".

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος

"4. Οι διατάξεις του άρθρου 26 ισχύουν για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του [άρθρου 31](#) του ν. [2238/1994](#)."

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. θ' του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι.

"1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα

δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτηση της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Με την εξάντληση των ένδικων μέσων εξομοιούται η διαγραφή απαίτησης σύμφωνα με συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. **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 την ΠΟΛ.1056/2.3.2015 Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)

“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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2.6.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

δ) Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Για το άρθρο αυτό έχουν δοθεί από την υπηρεσία μας διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιό μας”.

Επειδή, σύμφωνα με το Αριθ. πρωτ.: **ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015/21.10.2015** 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

“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.

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), διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε 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”.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε τα παρακάτω σχετικά, από τα οποία προκύπτουν τα κάτωθι:

1.Το 2005 ενεγράφησαν προβλέψεις 79.016,53 €

(σχετ. 8 ισολογισμός της 31.12.2005)

Πελάτες	1.200.822,75	
Μείον προβλέψεις	<u>79.016,53</u>	1.121.806,22

2.Το 2006 διεγράφησαν και οι προβλέψεις ήταν 0,00 €.

(σχετ. 9 ισολογισμός της 31.12.2006)

Πελάτες	1.322.777,78	
Μείον προβλέψεις	<u>0,00</u>	1.322.777,78

3.Το 2007 ενεγράφησαν προβλέψεις 78.876,25 €.

Α. λογιστικό άρθρο 0/..... της 31.12.2007 (σχετ. 3)

44.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒ. ΕΠΙΣΦ. ΑΠΑΙ	Π. 78.876,25
83.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙ	Χ. 78.876,25

B.(σχετ. 10 ισολογισμός της 31.12.2007)

Πελάτες	1.434.831,95	
Μείον προβλέψεις	<u>78.876,25</u>	1.355.955,70

4.Το 2008 ενεγράφησαν προβλέψεις 87.039,46 €

A. λογιστικό άρθρο 0/..... της 31.12.2008 (σχετ. 4)

44.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒ. ΕΠΙΣΦ. ΑΠΑΙ		Π. 87.039,46
83.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙ	Χ. 87.039,46	

B.(σχετ. 11 ισολογισμός της 31.12.2008)

Πελάτες	2.176.783,02	
Μείον προβλέψεις	<u>165.915,71</u>	2.010.868,21

**** προβλέψεις 2007: 78.876,25 + προβλέψεις 2008: 87.039,46 = 165.915,70

5.Το 2009 ενεγράφησαν προβλέψεις 84.047,00 €

A. λογιστικό άρθρο 0/..... της 31.12.2009 (σχετ. 5)

44.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒ. ΕΠΙΣΦ. ΑΠΑΙ		Π. 84.047,00
83.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙ	Χ. 84.047,00	

B.(σχετ. 12 ισολογισμός της 31.12.2009)

Πελάτες	2.302.981,61	
Μείον προβλέψεις	<u>249.962,71</u>	2.053.018,90

**** προβλέψεις 2007: 78.876,25 + προβλέψεις 2008: 87.039,46 + προβλέψεις 2009: 84.047,00 = 249.962,71

6.Το 2010 ενεγράφησαν προβλέψεις 88.639,50 €

A. λογιστικό άρθρο 0/..... της 31.12.2010 (σχετ. 6)

44.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒ. ΕΠΙΣΦ. ΑΠΑΙ		Π. 88.639,50
83.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙ	Χ. 88.639,50	

B.(σχετ. 13 ισολογισμός της 31.12.2010)

Πελάτες	2.194.826,78	
Μείον προβλέψεις	<u>338.602,21</u>	1.856.224,57

**** σύνολο προβλέψεων μέχρι 31.12.2009: 249.962,71 + προβλέψεις 2010: 88.639,50 = 338.602,21

7.Το 2011 ενεγράφησαν προβλέψεις 95.887,76 €

A. λογιστικό άρθρο 0/..... της 31.12.2011 (σχετ. 7)

44.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒ. ΕΠΙΣΦ. ΑΠΑΙ		Π. 95.887,76
83.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙ	Χ. 95.887,76	

B.(σχετ. 14 ισολογισμός της 31.12.2011)

Πελάτες	2.114.502,37	
Μείον προβλέψεις	<u>434.489,97</u>	1.680.012,40

**** σύνολο προβλέψεων μέχρι 31.12.2010: 338.602,21 + προβλέψεις 2011: 95.887,76 = 434.489,97

8.Το 2012 ενεγράφησαν προβλέψεις 0,00 €

A.(σχετ. 15 ισολογισμός της 31.12.2012)

Πελάτες	2.265.864,39	
Μείον προβλέψεις	<u>434.489,97</u>	1.831.374,42

**** σύνολο προβλέψεων 2011: 434.489,97

9.Το 2013 ενεγράφησαν προβλέψεις 0,00 €

A.(σχετ. 16 ισολογισμός της 31.12.2013)

Πελάτες	3.911.465,25	
Μείον προβλέψεις	<u>434.489,97</u>	3.476.975,28

**** σύνολο προβλέψεων 2011: 434.489,97

10.Το 2014 άλλαξε ο Νόμος για τις προβλέψεις (άρθρο 26 Ν. 4172/2013)

Α.(σχετ. 17 ισολογισμός της 31.12.2014)

Πελάτες	2.542.373,03	
Μείον προβλέψεις	<u>434.489,97</u>	2.107.883,06

**** σύνολο προβλέψεων 2011: 434.489,97

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1016/07.02.2005** με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3296/14.12.2004 (ΦΕΚ 253Α') που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Άρθρο 9 Δαπάνες επιχειρήσεων

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και εκ των ως άνω περιγραφομένων, προκύπτει, ότι:

Η προσφεύγουσα στον σχετικό λογαριασμό 44.11.00 “Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων” την 31.12.2009 είχε υπόλοιπο πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις ύψους 249.962,71 €, το οποίο αποτελεί το άθροισμα των επισφαλών απαιτήσεων για τα έτη 2005 – 2009.

Το ποσό αυτό λόγω λήξης 5ετίας την 31.12.2009 έπρεπε να μεταφερθεί στα έσοδα, κατά τα προαναφερθέντα και να φορολογηθεί τη διαχειριστική χρήση 2010 με τις γενικές διατάξεις (**άρθρο 31 παρ. 1 περ. θ του ν. 2238/1994**), συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, **εσφαλμένα**, ως και η ίδια ομολογεί στην υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της (σελίς 21), μετέφερε το ανωτέρω ποσό και για τα επόμενα διαχειριστικά έτη, με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού 44.11.00 “Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων” την 31.12.2014 (λήξη 2^{ης} πενταετίας) να ανέρχεται στο ποσό των 434.489,97 €, το οποίο αποτελείται από το ως άνω ποσό των 249.962,71 € και το ποσό των 184.527,26 € (προβλέψεις επισφαλών 2010: 88.639,50 και 2011: 95.887,76).

Επειδή, σύμφωνα με την από 22.11.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελίς 94), “Το υπόλοιπο του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» την 31/12/2014 όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία ανερχόταν στο ποσό των 434.489,97€. Η ελεγχόμενη μετέφερε ποσό 184.527,26 € στα αποτελέσματα της χρήσης 2015 προκειμένου να φορολογηθεί και

παρέμεινε υπόλοιπο στα βιβλία ποσό 249.962,71 €.”

Επειδή, η προσφεύγουσα ορθώς μετέφερε το ως άνω ποσό των 184.527,26 €, το οποίο αποτελεί πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων διαχειριστικών χρήσεων 2010 – 2013 (2^η πενταετία) στα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2015 προκειμένου να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (**άρθρο 72 παρ. 4 Ν.4172/2013**).

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, ως προς το ποσό των 249.962,71 €, απέρριψε τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας με την αιτιολογία “Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϋσχύουσες 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. Το υπόλοιπο αυτό ποσό των 249.962,71€ μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 2015 και είναι υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις”.

Επειδή, ούτε από την οικία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά ούτε και από την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αντικρούονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι το υπό κρίση ποσό αποτελεί πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο σχηματίστηκε την 31.12.2009 και αποτελεί το άθροισμα των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων των ετών 2005 – 2009.

Επειδή, η διαπίστωση του ελέγχου, ότι, “το υπόλοιπο αυτό ποσό των 249.962,71€ μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 2015 και είναι υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις”, είναι εσφαλμένη.

Επειδή, το υπό κρίση ποσό των 249.962,71 €, το οποίο ως προαναφέρθηκε, αποτελεί πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο σχηματίστηκε την 31.12.2009, έπρεπε να φορολογηθεί τη διαχειριστική χρήση 2010 σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (**άρθρο 31 παρ. 1 περ. θ του ν. 2238/1994**).

Ως εκ τούτου εξ όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι το υπό κρίση ποσό των 249.962,71 €, δεν έπρεπε να φορολογηθεί το φορολογικό έτος 2015, αλλά τη διαχειριστική χρήση 2010 και το οποίο αποτελεί θέμα άλλου ελέγχου.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2015.

Λογ/μος	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
44.11.00	249.962,71	249.962,71	0,00
62.03.03	600,45		600,45
62.03.04	480,02		480,02
62.05.01	773,86		773,86
62.07.03.001	1.927,56		1.927,56
69.64.08.003	74,18		74,18
69.64.08.004	996,3		996,30
	254.815,08	249.962,71	4.852,37

Επειδή, γενομένου δεκτού του 2^{ου} ισχυρισμού της προσφεύγουσας, περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω ελλείψεως σαφούς και ειδικής αιτιολογίας και σε κάθε περίπτωση λόγω ανεπαρκούς αιτιολογίας, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./08.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και τη τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθμ./**2019** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατά το μέρος που αφορά τη μείωση κατά 249.962,71 € των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	428.579,13	428.579,13	428.579,13
λογιστικές διαφορές δήλωσης	104.276,67	104.276,67	104.276,67
μη εκπιπτ. επιχ. Δαπάνες (δηλ. ν. 4512/2018)	76.743,71	76.743,71	76.743,71
λογιστικές διαφορές ελέγχου		254.815,08	4.852,37
Σύνολο κερδών	609.599,51	864.414,59	614.451,88
Μείον έσοδα φορολογ κατά ειδικό τρόπο			
Μείον αφορολόγητο αποθεματικό ν. 3299/2004	138.804,15	138.804,15	138.804,15
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	470.795,36	725.610,44	475.647,73

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		470.795,36	725.610,44	475.647,73	1.407,19
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	136.530,65	210.427,03	137.937,84	
Συμπληρωματικός φόρος 3%					
ΣΥΝΟΛΟ		136.530,65	210.427,03	137.937,84	1.407,19
Φόρος προκαταβληθείς		88.801,87	88.801,87	88.801,87	1.407,19
Φόρος παρακρατηθείς		1.224,25	1.224,25	1.224,25	
ΣΥΝΟΛΟ		46.504,53	120.400,91	47.911,72	
Προκαταβολή φόρου		113.050,73	113.050,73	113.050,73	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		46,08	46,08	46,08	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		9,22	9,22	9,22	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			36.948,19		
Τέλος επιτηδεύματος		1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	161.010,56	271.855,13	162.417,75	1.407,19
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.