



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aa.de.gr

Url : www.aa.de.gr

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

(ως προς τις υπ' αριθμ. 732 &
733/2024 πράξεις, σελ. 2 & 20)

Θεσσαλονίκη : 26/04/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1083

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α)της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε» με ΑΦΜ, νομίμως

εκπροσωπούμενης, **β)**της του, σύζ. με ΑΦΜ:, **γ)**..... του με ΑΦΜ:, **δ)**.... του με ΑΦΜ: και **ε)**..... του με ΑΦΜ:, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο γεωργικών φαρμάκων», με έδρα στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)..../21-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και **β)..../21-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την από **19-04-2024** συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων φόρου εισοδήματος, βάσει της υπ' αριθμ. .../21-03-2024 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

7. Την από 04/01/2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **α)**της εταιρείας «..... **Ι.Κ.Ε**» με **ΑΦΜ**, με έδρα στη, επί της οδού, Τ.Κ. και αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο γεωργικών φαρμάκων», **β)**της του, σύζ. με ΑΦΜ:, **γ)**.... του, σύζυγος με ΑΦΜ:, **δ)**..... του με ΑΦΜ: και **ε)**..... του με ΑΦΜ:, μελών και διαχειριστών της ως άνω εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. .../21-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 3.014,57€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 1.507,29€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.521,86€**.

❖ Με την υπ' αριθμ. .../21-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 16.130,61€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 8.065,31€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **24.195,92€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στα φορολογικά έτη 2017 & 2018, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../24-03-2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη με συστημένη επιστολή η υπ' αριθμ./28-03-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του

ν.4512/2018 και η πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων στην οποία η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε. Κατά τα ελεγχόμενα έτη η εταιρεία είχε τη μορφή της ομόρρυθμης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» και συμμετείχαν σε αυτήν ως ομόρρυθμα μέλη και διαχειριστές οι τρεις από τους τέσσερις προσφεύγοντες, η, η και ο, ενώ ο τέταρτος εκ των προσφευγόντων, εισήχθη στην Ι.Κ.Ε. ως διαχειριστής και μέλος από τις 13/05/2022 μέχρι 12/01/2024. Η εταιρεία τηρούσε απλογραφικά βιβλία στο φορολογικό έτος 2017 και διπλογραφικά στο φορολογικό έτος 2018.

Από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις, διαπιστώθηκαν αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων των φορολογικών βιβλίων με τα δεδομένα στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ως εξής:

-στο έτος 2017 από τα φορολογικά βιβλία προκύπτουν καθαρά κέρδη 12.235,42€, ενώ τα καθαρά κέρδη της αντίστοιχης δήλωσης φόρου εισοδήματος είναι 1.840,35€, ήτοι διαφορά προς καταλογισμό 10.395,07€.

-στο έτος 2018 από τα φορολογικά βιβλία προκύπτουν καθαρά κέρδη ύψους 75.935,14€, ενώ τα καθαρά κέρδη της αντίστοιχης δήλωσης φόρου εισοδήματος είναι 20.312,38€, ήτοι διαφορά προς καταλογισμό 55.622,79€.

Επίσης, απορρίφθηκαν δαπάνες λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 27.236,64€ στο έτος 2017 και 23.326,43€ στο έτος 2018. Στη χρήση 2018 απορρίφθηκαν αποσβέσεις παγίων ύψους 16.556,67€, λόγω μη προσκόμισης του βιβλίου παγίων, τόκοι δανείων ύψους 5.740,20€, λόγω μη προσκόμισης των δανειακών συμβάσεων και δαπάνες από επισφαλείς απαιτήσεις ύψους 33.113,33€, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν σχημάτισε προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις στο λογαριασμό 44.11 και δεν προσκόμισε δικαιολογητικά για τη διαγραφή αυτών των απαιτήσεων.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ./12-10-2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί του οποίου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ'αριθμ./30-10-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος, κατόπιν προσκόμισης δικαιολογητικών που αφορούν την εξόφληση δαπανών μέσω τραπεζικού συστήματος, αναγνώρισε τις απορριφθείσες δαπάνες των ελεγχόμενων ετών, ενώ απέρριψε τους λοιπούς ισχυρισμούς των προσφευγόντων.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **28-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενοι τους παρακάτω λόγους:

1. Η καταλογιζόμενη εις βάρος της εταιρείας διαφορά φορολογητέων κερδών ύψους 10.395,07€ ουδόλως προσδιορίζεται πως προέκυψε. Δεν αναφέρεται με σαφήνεια και πληρότητα ποια στοιχεία λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική αρχή, ούτε καταγράφεται ο τρόπος αριθμητικού προσδιορισμού, ούτε προσδιορίζεται η πηγή του κέρδους.

2. Παρανόμως απορρίφθηκαν στο έτος 2018 δαπάνες ύψους 16.556,67€ που αφορούν αποσβέσεις μεταφορικών μέσων ύψους 13.625,83€ και αποσβέσεις επίπλων ύψους 2.930,84€. Προσκομίζουν εκ νέου το βιβλίο παγίων, το ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού – προσωρινές κινήσεις και τέσσερα Τ.Δ.Α.
3. Παρανόμως απορρίφθηκαν στο ίδιο έτος δαπάνες από τόκους δανείων ύψους 5,740,20€. Προσκομίζουν βεβαιώσεις τραπεζών.
4. Παρανόμως απορρίφθηκαν δαπάνες από επισφαλείς απαιτήσεις συνολικού ποσού 33.113,13€. Προσκομίζουν δικαιολογητικά άσκησης ένδικων μέσων.

Ως προς το παραδεκτό άσκησης της προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. - η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 4 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201) - «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2128/2020 με θέμα «Άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα ορίζεται ότι: « Σχετικά με το ζήτημα της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής από τους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων και κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β'), σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. - η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201) - «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

2. Με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι «... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων ... η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.) νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής».

3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύνανται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.). Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο πέμπτος εκ των προσφευγόντων,, νομίμως ασκεί την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως νόμιμος εκπρόσωπος της Ι.Κ.Ε. κατά την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά δεν νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή ως φυσικό πρόσωπο, δεδομένου ότι ουδέποτε υπήρξε ομόρρυθμος εταίρος ή διαχειριστής της ομόρρυθμης εταιρείας, αλλά εισήλθε στην εταιρεία μετά την τροποποίησή της σε Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο **άρθρο 23 του ΚΦΔ** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης **με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, λογιστική είναι η τεχνική της καταχώρησης, ταξινόμησης, συνοπτικής παρουσίασης, κατά εύληπτο τρόπο και σε χρηματικές μονάδες, συναλλαγών και γεγονότων, που είναι, εν μέρει τουλάχιστο, χρηματοοικονομικού χαρακτήρα, και της επεξήγησης των αποτελεσμάτων από αυτά, ενώ σκοπός της λογιστικής είναι ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων (Αριστοκλής Ιγνατιάδης, Χρηματοοικονομική λογιστική, τεύχος Ι,σελ. 21 & 27)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.4308/2014 : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων,

ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. [...]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόήμά τους ορίζεται με σαφήνεια. [...]

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

2. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

- α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.
- β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.
- γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων

εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή, στο άρθρο 44 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: ««Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.», ενώ στο άρθρο 45 ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή[...]

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν εσφαλμένες μεταφορές στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, όπως αυτές αναγράφονται στις σελίδες 4 & 5 της από 21/11/2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος (διαφορά στις πωλήσεις, στο κόστος πωληθέντων και στις δαπάνες).

Από τα δεδομένα των βιβλίων προκύπτουν τα εξής:

πωλήσεις εμπορευμάτων ανέρχονται: 730.458,65€

κόστος πωληθέντων : 632.492,68€

Δαπάνες : 94.730,55€

Καθαρό κέρδος : 12.235,42€

Ο έλεγχος αποδέχθηκε τη δηλωθείσα αναμόρφωση δαπανών ύψους 22.350,00€, καθώς αυτή αφορά σε δαπάνες απόσβεσης παγίων και λοιπές μη εκπιπτόμενες δαπάνες.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη: «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. ...» ενώ στο άρθρο 22 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου 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 πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζει ρητά ποιες δαπάνες δεν εκπίπτουν, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους, ως εξής: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού».

Επειδή, με την Πολ. 1113/2015 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 22, 22^Α και 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε) ως εξής: «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:

α) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες.[...]

Επομένως, οι τόκοι από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, εκπίπτουν στο σύνολό τους με την επιφύλαξη του άρθρου 49 του νόμου αυτού. Στην έννοια των τόκων εμπίπτουν και οι τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση, καθόσον ακολουθούν τη σύμβαση αυτή.[...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

[...]

3. Προσαρμογή αξιών

α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την

οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. [...]»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 21-11-2023 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, απορρίφθηκαν δαπάνες απόσβεσης ύψους 16.556,67€, λόγω μη προσκόμισης του βιβλίου παγίων και δαπάνες τόκων ύψους 5.740,20€.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ανάρτησε στην ηλεκτρονική εφαρμογή elenxis πρόσθετα στοιχεία, μεταξύ αυτών το βιβλίο παγίων, το ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού και φορολογικά στοιχεία αγοράς παγίων.

Η Υπηρεσία μας, με την υπ'αριθμ./21-03-2024 απόφαση αναπομπής, ανέπεμψε τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προς αξιολόγηση.

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων, η Δ.Ο.Υ. Λάρισας συνέταξε την από 19-04-2024 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με την οποία:

Για το φορολογικό έτος 2018:

1) Ως προς τις αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

«Σύμφωνα με το βιβλίο παγίων που ανάρτησε στην εφαρμογή elenxis η ελεγχόμενη, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Με το αριθμ/1-4-2011 ΔΑ-ΤΙΜ. εκδόσεως ΑΕ με ΑΦΜ- ΑΡΔΕΥΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ - ΓΕΩΡΓΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ, προμηθεύτηκε ένα Φ.Ι.Χ. καθαρής αξίας 23.200,00€ πλέον ΦΠΑ 5.336,00 € κα

Με το αριθμ/9-3-2011 ΔΑ-ΗΜ. εκδόσεως ΑΕ με ΑΦΜ- ΑΡΔΕΥΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ - ΓΕΩΡΓΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ, προμηθεύτηκε ένα ΚΛΑΡΚ (... -...) καθαρής αξίας 13.350,00€ πλέον ΦΠΑ 3.070,50€ και διενήργησε αποσβέσεις στην ελεγχόμενη χρήση αξίας 4.672,50€.

Οι παραπάνω διενεργηθείσες αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, διότι στο βιβλίο παγίων δεν αναγράφονται τα τιμολόγια αγοράς των μεταφορικών μέσων, οι αποσβέσεις που δημιουργήθηκαν ανά έτος όπως και η αναπόσβεστη αξία αυτών.

Από την επισκόπηση αυτού παρατηρείται ότι η ελεγχόμενη διενεργεί αποσβέσεις με συντελεστή 38,59% για το φορτηγό ΙΧ και 35,00% για το κλαρκ. Σύμφωνα με το Ν. 2238/94 και Ν.4172/2013 ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης είναι 12% για τα μεταφορικά μέσα. Συνεπώς οι ανωτέρω αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για το 2018».

(Σε κάθε περίπτωση, με βάση τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιούσε η εταιρεία τα προηγούμενα χρόνια τεκμαίρεται ότι αυτά έχουν αποβεί πλήρως).

2) «Ως προς τις αποσβέσεις Η/Υ και προγραμμάτων»

Τα προσκομισθέντα τιμολόγια Νο .../2-10-2017 αξίας καθαρής 1.255,00 € και .../10-10-2017 αξίας καθαρής 1.795,00 € εκδόσεως της <<..... Ε.Ε. με ΑΦΜ βρέθηκαν καταχωρημένα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων της ελεγχόμενης, στο σκέλος των εξόδων και συγκεκριμένα στην στήλη ΛΟΙΠΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ 24%. Συνεπώς έχουν εκπεστεί ως έξοδα και δεν δύναται να διενεργήσει επ' αυτών αποσβέσεις»

3) Ως προς τους τόκους δανείων (ποσού 5.740,20€)

Βάσει των προσκομισθέντων βεβαιώσεων της Τράπεζας Πειραιώς με συνολικές καταβολές τόκων για το χρονικό διάστημα 1/1/2018-31/12/2018 ποσού 1.697,18 € και Τράπεζας Α.Ε. με συνολικές καταβολές τόκων ποσού 7.666,99 €, αναγνωρίζεται ως εκπιπτόμενη δαπάνη».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο δεύτερος ισχυρισμός περί εσφαλμένης απόρριψης αποσβέσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ γίνεται δεκτός ο τρίτος ισχυρισμός και αναγνωρίζονται οι δαπάνες τόκων.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζει ρητά ποιες δαπάνες δεν εκπίπτουν, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους, ως εξής: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)..., β)..., γ)..., δ) προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 26 – Επισφαλείς απαιτήσεις του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη«1.Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων 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

2.Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

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, με την Πολ. 1113/2015 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των άρ. 22, 22^Α και 23 του ΚΦΕ ως εξής:

Άρθρο 23 – Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

«δεν εκπίπτουν: α)..., β) ..., γ) ..., 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.[1056/2015](#) εγκύκλιό μας.

[...]

vi) Αναφορικά με τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζονται με την παρ.1 του [άρθρου 26](#) του ν.[4172/2013](#) χωρίς τα υπόψη ποσά να έχουν εγγραφεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό εσόδων (π.χ. προκαταβολές) και επομένως δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου αυτού προκειμένου για τη διαγραφή τους, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αν για τις υπόψη επισφάλειες αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα του οφειλέτη με βάση τα όσα ορίζονται με τις διατάξεις της παρ.4 του [άρθρου 26](#) του ν.[4172/2013](#) και ενδεικτικά αναφέρονται στην ΠΟΛ. [1056/2015](#) εγκύκλιο, τότε τα υπόψη ποσά εκπίπτουν φορολογικά

κατά το φορολογικό αυτό έτος. Τα ανωτέρω ισχύουν και για το ανεξόφλητο ποσό Φ.Π.Α. επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο με βάση την ίδια ως άνω εγκύκλιό μας δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στην πρόβλεψη της επισφαλούς απαίτησης που σχηματίζεται με βάση τις ως άνω διατάξεις. Το ποσό αυτό εκπίπτει στο έτος διαγραφής του, με την προϋπόθεση να υπάρχει υποχρέωση απόδοσής του στο Δημόσιο και να έχει ήδη συμπεριληφθεί στη δήλωση Φ.Π.Α. (αρχική ή τροποποιητική) της οικείας περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με την 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), ορίζεται ότι:

«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, [...]

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 συμψηφίσθηκε. Για παράδειγμα,.....

.....

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 εκπτώσεις 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 βάσει 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

[...]

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.

[...]

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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

Άρθρο 5 – διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. [...]

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος στο φορολογικό έτος 2018 απέρριψε δαπάνες από επισφαλείς απαιτήσεις συνολικού ποσού 33.113,33€, λόγω μη προσκόμισης των απαραίτητων δικαιολογητικών. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι πρέπει να αναγνωριστούν δαπάνες επισφαλών απαιτήσεων ύψους 4.320,00€ που προέκυψαν ως ποσοστό 0,50% επί του τζίρου (864.599,76€), καθώς και δαπάνες επισφαλών απαιτήσεων προερχόμενων από δύο πελάτες τους ύψους 28.793,33€, κατά των οποίων ασκήθηκαν ένδικα μέσα. Όλες οι ως άνω επισφαλείς απαιτήσεις εμφανίζονται στο λογαριασμό 44.11.00.096. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους ανάρτησαν στην ηλεκτρονική εφαρμογή elenxis δικαστικές αποφάσεις και καρτέλες των δύο πελατών τους.

Επειδή, με το άρθρο 26 του ν.4172/2013 εισήχθη στην ελληνική φορολογική νομοθεσία νέος κανόνας για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών επί τη βάση του χρόνου κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες και ανάλογα με το ποσό της απαίτησης. Με τις νέες διατάξεις που εφαρμόζονται για χρήσεις από 1/1/2014 και μετά και οι οποίες ισχύουν για κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, **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**.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων ως ποσοστό επί του τζίρου ύψους 4.320,00€ δεν προβλέπεται πλέον στη διάταξη του άρθρου 26 του ν.4172/2013 και ορθώς απορρίφθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκόμισε την καρτέλα του πελάτη του του με Α.Φ.Μ.:, σύμφωνα με την οποία πίστωσε την απαίτηση ύψους 28.727,67€ βάσει διαταγής πληρωμής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε την .../2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Λάρισας με την οποία διατάσσεται ο αντίδικος στην καταβολή ποσού 40.194,56€ στον προσφεύγοντα λόγω μη πληρωμής τεσσάρων συναλλαγματικών. Επίσης, προσκόμισε την υπ' αριθμ./2019 απόφαση του Πρωτοδικείου Λάρισας με την οποία απέρριψε

την ανακοπή του επί της/2018 απόφασης, καθώς και αντίγραφο αποσπάσματος του κτηματολογικού γραφείου στο οποίο ο εμφανίζεται ως συνιδιοκτήτης ενός αγροτεμαχίου.

Επειδή, προσκόμισε την καρτέλα του πελάτη του στην οποία μηδενίστηκε το υπόλοιπο των απαιτήσεων του ύψους 7.855,11€ βάσει διαταγής πληρωμής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την υπ' αριθμ./2017 απόφαση διαταγής πληρωμής, μία συναλλαγματική ύψους 10.000,00€ του Ειρηνοδικείου για την οποία δεν έχει ασκηθεί άλλο ένδικο μέσο.

Επειδή, από τα παραπάνω στοιχεία δεν προκύπτουν ποια τιμολόγια προς τους πελάτες της προσφεύγουσας, και δεν έχουν εξοφληθεί ώστε να υπολογιστεί ο χρόνος υπερημερίας (σε μήνες) και οι προβλέψεις (σε ποσοστό) κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1 της Πολ. 1056/2015.

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται μη επαρκώς στοιχειοθετημένος, ώστε να προκύπτουν όλες οι απαραίτητες επιμέρους παράμετροι για τη στοιχειοθέτηση του ανεπίδεκτου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4172/2013 και οι σχετικές εγκύκλιοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **28-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής **α)** της εταιρείας «..... **Ι.Κ.Ε**» με **ΑΦΜ**, **β)** της του, σύζ. με ΑΦΜ:, **γ)**..... του, σύζυγος με ΑΦΜ:, **δ)**..... του με ΑΦΜ: και **ε)**. του με ΑΦΜ:, μελών και διαχειριστών της εταιρείας, και συγκεκριμένα:

Α)ως **απαράδεκτη** για τον πέμπτο εκ των προσφευγόντων, και

Β)την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. .../2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και την **τροποποίηση** της υπ'αριθμ. .../2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./21-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.014,57 €	3.014,57 €
Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	1.507,29 €	1.507,29 €
Συνολικό ποσό	4.521,86 €	4.521,86 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

2)Επί της υπ' αριθμ./21-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		20.312,35	75.935,14	70.194,94	
ή ζημία					
φόρος	πιστωτικό ποσό	1.453,07			1.453,07
	Χρεωστικό ποσό		14.677,54	13.012,88	13.012,88
Προκαταβολή φόρου		5.152,87	5.152,87	5.152,87	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόσθετος φόρος			8.065,31	7.232,98	7.232,98
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.499,80	28.695,72	26.198,73	21.698,93

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.