



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 22/05/2025

Αριθμ. Αποφ.: 963



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024) 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 **22-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... **A.E.**» με **AΦΜ**, ως καθολική διάδοχος της εταιρείας Ε.Π.Ε., με κύρια δραστηριότητα «*Άλλες υπηρεσίες οδικών μεταφορών εμπορευμάτων*» με έδρα στη, επί, Τ.Κ. κατά της υπ' αριθμ./**24-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 25-02-2025 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **A.E.**» με **AΦΜ**, 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./**24-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 12.541,88€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 3.135,47€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **15.677,35€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2021 & 2022 από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) & του ν. 4987/2022, δυνάμει της υπ' αριθμ./.../30-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Στις 19-04-2024 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η υπ' αριθμ. .../19-04-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018 και η υπ' αριθμ. .../19-04-2024 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε. Στα πλαίσια διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, στη φορολογία εισοδήματος έτους 2022, η φορολογική αρχή απέρριψε από τα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας ως λογιστικές διαφορές, δαπάνες που κρίθηκαν ως προσωπικές ποσού 9.463,04€, μη εκπιπτόμενα τέλη ύδρευσης ποσού 1.024,00€, μη εκπιπτόμενος Φ.Π.Α. στη φορολογία

εισοδήματος ποσού 137,11€, διαφορά αποσβέσεων ποσού 1.714,44€, καθώς και μέρος των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν και μεταφέρθηκαν στις ζημίες ποσού 44.669,96€ .

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./29-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού & Φ.Π.Α. ετών 2021 & 2022, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./18-12-2024 υπόμνημα αντιρρήσεων το οποίο απορρίφθηκε από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **22-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Νομικώς πλημμελής η προσβαλλόμενη πράξη λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ως προς τις εκπιπτόμενες δαπάνες κίνησης των μισθωμένων μεταφορικών μέσων. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.
2. Αόριστη και μη επαρκής η αιτιολογία του ελέγχου σχετικά με την απόρριψη των δαπανών.
3. Νομικώς πλημμελής η προσβαλλόμενη πράξη λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του νόμου ως προς τις επισφαλείς απαιτήσεις. Η έκθεση ελέγχου δεν εκτίμησε σύμφωνα με το νόμο τα προσκομιζόμενα ενώπιον του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη διαγραφή των απαιτήσεων από την, η οποία κηρύχθηκε με δικαστική απόφαση σε κατάσταση πτώχευσης. Σχετικά με την απαίτηση από τον πελάτη ο σύνδικος πτώχευσης δήλωσε πως η πτωχευτική περιουσία δεν επαρκεί για την κάλυψη των πτωχευτικών απαιτήσεων λόγω ανεπάρκειας περιουσιακών στοιχείων και αφερεγγυότητας των πελατών,,,, και απαιτήσεων κάτω των 300€
4. Αόριστη και μη επαρκής η αιτιολογία του ελέγχου σχετικά με τη διαγραφή των απαιτήσεών τους.

Ως τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 21 – Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.».

Άρθρο 22 – Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

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

Άρθρο 23 – Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [...]

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων

αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. .».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 18 του ν.4308/2015: «5. Χρηματοδοτική μίσθωση
α) Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.13 του ν.4172/2013: «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 και του άρθρου 14, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος και μόνο για το υπερβάλλον ποσό.

2. Η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα (1) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος ως εξής:

α) για ΛΤΠΦ από μηδέν (0) έως δεκατέσσερις χιλιάδες (14.000) ευρώ ως ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης Προ Φόρων έως δεκαεπτά χιλιάδες (17.000) ευρώ.[...]»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1045/24-03-2017 -Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν.4446/2016 (Α΄ 240) για την παροχή σε είδος εταιρικού οχήματος: «Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

«1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 99 του Ν.4446/2016](#) (ΦΕΚΑ΄ 240/22-12-2016) αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 2 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013](#) και ορίσθηκε νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας της παροχής σε είδος, ο οποίος υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος που παρέχεται. Πιο συγκεκριμένα, η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται ως ποσοστό της ΛΤΠΦ του οχήματος με βάση την κλίμακα που ορίζει η εν λόγω διάταξη.[...]

Με βάση την οριζόμενη κλίμακα από την [παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν.4446/2016](#) , η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος υπολογίζεται ως ποσοστό στο σύνολο της ΛΤΠΦ και όχι κλιμακωτά, ξεκινώντας από το πρώτο κλιμάκιο με ΛΤΠΦ οχήματος έως 12.000 ευρώ και καταλήγοντας στην ανώτερη κλίμακα με ΛΤΠΦ άνω των 25.001 ευρώ. Επίσης, σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου κτλ.), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποίησής της. Η διάρκεια χρήσης εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών λογίζεται ως μήνας.

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω δίδεται το ακόλουθο παράδειγμα:....

Σύμφωνα με την [παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013](#) , το ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα....

Η αξία της παροχής σε είδος μειώνεται από το τρίτο έτος κυκλοφορίας του οχήματος και μετά (παλαιότητα που προκύπτει από την άδεια κυκλοφορίας του διεθνώς) και σύμφωνα με την κλίμακα που ορίζει η διάταξη.....

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω δίδεται το ακόλουθο παράδειγμα:....

Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή προ Φόρων έως 12.000 ευρώ. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να συντρέχουν ταυτόχρονα και οι δύο προϋποθέσεις για να ισχύει η εξαίρεση».

Διευκρινίζεται ότι η χρήση ενός οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς αφορά τις κάτωθι περιπτώσεις:

α) Τα οχήματα, τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πωλητές, τεχνικούς και λοιπούς εργαζομένους, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα οχήματα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους. Αντιθέτως, **καταλαμβάνεται και αποτελεί παροχή σε είδος η κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενη αγοραία αξία των οχημάτων που παρέχονται στους εργαζόμενους λόγω της θέσης τους (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλήσεων, τεχνικούς διευθυντές και λοιπά στελέχη),[...]**

Οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης, που αφορούν στο κόστος του οχήματος και περιλαμβάνουν αποσβέσεις, κόστη επισκευής και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, διόδια καθώς και το σχετικό κόστος σε περίπτωση μίσθωσης ή χρηματοοικονομικής μίσθωσης, κλπ. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 22 του Ν.4172/2013](#) (προϋποθέσεις περιπτώσεων α', β', και γ') και τα όσα ειδικότερα αναφέρονται στην [ΠΟΛ. 1113/2015](#) εγκύκλιο, κατά περίπτωση.

[..]

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε την καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας δαπανών ύψους 5.176,38€ που αφορούν έξοδα κίνησης μισθωμένων μεταφορικών μέσων (λογαριασμός 64.00.10.00.00) για τα αυτοκίνητα με αριθμούς κυκλοφορίας, &, κρίνοντας ότι δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν σαφώς προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν.5104/2024: «*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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*.... Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται*

αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως καθολική διάδοχος της Ε.Π.Ε, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε έξοδα κίνησης των εν λόγω αυτοκινήτων, καθώς αυτά αποκτήθηκαν από την μετατραπείσα εταιρεία Ε.Π.Ε., στα πλαίσια της υπ'αριθμ./03-05-2019 σύμβασης μίσθωσης/leasing μεταξύ της μετατραπείσας Ε.Π.Ε. και της Α.Ε. με διάρκεια από 12-6-2019 έως 12-6-2023 και με υποχρέωση επιστροφής των αυτοκινήτων με τη λήξη της σύμβασης. Πρόκειται για αυτοκίνητα κάτω των 1499 κυβικών, τα οποία χρησιμοποιούσαν οι διαχειριστές της Ε.Π.Ε. για εργασίες που αφορούσαν το αντικείμενο της Ε.Π.Ε. Τα αυτοκίνητα έφεραν τα διακριτικά της εταιρείας και η αξία τους κατά τη στιγμή της μίσθωσης ανέρχονταν σε 11.971€. Οι δαπάνες κίνησης ανέρχονται σε 1.548,81€ για το, σε 1.716,17,53€ για το & σε 1.911,40€ για το ... αυτοκίνητο, κατανεμημένες σε όλο το έτος και αποδεικνύονται με τα κατάλληλα φορολογικά παραστατικά. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκομίζει τη σύμβαση μίσθωσης και τις βεβαιώσεις της Α.Ε.Β.Ε. σχετικά με την αξία των αυτοκινήτων.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι δυνάμει του υπ'αριθμ./03-05-2019 συμφωνητικού μακροχρόνιας μίσθωσης αυτοκινήτων μεταξύ της Α.Ε. ως εκμισθωτή και της Ε.Π.Ε. ως μισθωτή, συνάφθηκαν τρία συμφωνητικά με τους ειδικούς όρους μίσθωσης που αφορούν τα αυτοκίνητα με αριθμού κυκλοφορίας ... και οδηγό το, και οδηγό τον & ... με οδηγό τον διαχειριστές & εκπροσώπους της Ε.Π.Ε., για χρονικό διάστημα τεσσάρων ετών από 13/06/2019 έως 12/06/2023. Η λιανική τιμή προ φόρων κάθε ενός από τα εν λόγω αυτοκίνητα είναι μικρότερη των 12.000€.

Επειδή, τα ως άνω μισθωμένα οχήματα νομίμως έχουν παραχωρηθεί από την εταιρεία προς τους διαχειριστές της, χωρίς ο έλεγχος να αμφισβητήσει οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετική με τη χρηματοδοτική μίσθωση (αποσβέσεις, δαπάνες επισκευής, δαπάνες μίσθωσης κ.α). Οι επίμαχες δαπάνες καυσίμων αποδεικνύονται με τιμολόγια σε όλη τη διάρκεια του έτους, ενώ το ύψος αυτών είναι εύλογο, η δε αιτιολογία του ελέγχου ότι τα συγκεκριμένα έξοδα κίνησης «δεν προκύπτει σαφώς ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης κατά τις συνήθεις εμπορικές της συναλλαγές ...» κρίνεται ως αόριστη και κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 - Επισφαλείς απαιτήσεις, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 του ν.4646/2019 και ισχύει:

«4. α. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- (i) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- (ii) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και
- (iii) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμον ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

β. Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύνανται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, **χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης**, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παρούσας **και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν**. Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης.

γ. Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύνανται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της παρούσας. Στην περίπτωση και κατά το μέρος που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το σχετικό ποσό της διαγραφής της απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22».

Επειδή, με την Πολ. 1056/02-03-2015 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/22013, ως εξής: «**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:

[..]

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).

[...]

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 (είσπρακτικές εταιρείες) ή η φραγή/διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνίας, κ.λπ.

Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την παρούσα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν θα αναγνωρίζονται φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων.

[...]

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 αφερεγγυότητά 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 οφειλότες 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. [...].».

Επειδή, με την Πολ. 1080/09-06-2017 δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν.4172/2013 σε περίπτωση κήρυξης του οφειλέτη σε πτώχευση, ως εξής: «1. Με

τις διατάξεις του Πρώτου Κεφαλαίου (άρθρα 1 επ.) του ν. [3588/2007](#) (Πτωχευτικός Κώδικας, ΠτΚ) ρυθμίζεται η διαδικασία κήρυξης ενός προσώπου σε πτώχευση. Ειδικότερα:

(β) Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 ΠτΚ ορίζεται ότι ο πτωχευτικός πιστωτής, όπως αυτός ορίζεται στην παρ. 1 του ίδιου άρθρου, μπορεί να επιδιώξει την ικανοποίηση των απαιτήσεών του μόνο μέσω της πτωχευτικής διαδικασίας εκτός εάν στον Κώδικα αυτό ορίζεται διαφορετικά, [...]

5. Όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, με τις αναφερόμενες στην ως άνω περ. γ' «κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης» θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερέγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται, μεταξύ άλλων, από τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα, με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (παρ. 5 περ. δ') καθώς και από επίσημους ισολογισμούς από τους οποίους προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης. 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 (παρ. 5 περ. ε')**.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες ως προς τη φορολογική μεταχείριση επισφαλών απαιτήσεων κατά οφειλετών που είτε έχουν υπαχθεί σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης ή έχουν κηρυχθεί σε πτώχευση:

(Α) Σχηματισμός προβλέψεων [...]

(Β) Διαγραφή απαιτήσεων

Σε περίπτωση επικύρωσης από το πτωχευτικό δικαστήριο της συμφωνίας εξυγίανσης η οποία προβλέπει, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης και εφόσον, πριν από την επικύρωσή της, δεν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης που μειώνεται βάσει της συμφωνίας (ή είχε σχηματισθεί μικρότερη πρόβλεψη), οι πιστωτές, οι απαιτήσεις των οποίων καλύπτονται από τη συμφωνία, μπορούν να διαγράψουν οριστικά το μέρος της απαίτησης που καλύπτεται από τη συμφωνία και να εκπέσουν το σχετικό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους εντός του οποίου επικυρώνεται η συμφωνία εξυγίανσης από το πτωχευτικό δικαστήριο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Ως προς το ποσό της μείωσης που καλύπτεται από τις ήδη σχηματισμένες προβλέψεις εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.

Ομοίως, δύναται να διαγραφεί οριστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, το μέρος της απαίτησης κατά πτωχής εταιρείας που δεν ικανοποιήθηκε από την πτωχευτική περιουσία, σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν είχε σχηματίσει προηγουμένως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για το ποσό αυτό.

Τα παραπάνω ισχύουν και για το μέρος της διαγραφείσας απαίτησης που αφορά στο ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, το οποίο η επιχείρηση απέδωσε στο Δημόσιο χωρίς ωστόσο να το εισπράξει από τον πελάτη της, εφόσον από τις διατάξεις του ν.2859/2000 δεν παρέχεται η δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας αξίας και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιος)».

Επειδή, με την Ε. 2205/24-12-2020 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της παρ.4 του άρθρου 26 του ν.4172/2013, ως εξής:

«Α. Οριστική διαγραφή απαιτήσεων μικρής αξίας (άρθρο 26 παρ. 4 περ. β´)

α. Απαιτήσεις για τις οποίες δεν έχει προηγουμένως σχηματισθεί πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων 3. Με τη νέα περίπτωση β` ορίζεται ότι απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύνανται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α` της παρ. 4 του άρθρου 26 του ΚΦΕ και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν.

Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης.

[...]

5. Με τις νέες διατάξεις δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να προβαίνουν σε άμεση διαγραφή απαιτήσεων κατά οφειλετών τους μικρής αξίας, χωρίς να απαιτείται να έχει σχηματισθεί προηγουμένως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων και συνεπώς ανεξάρτητα αν έχουν αναληφθεί ή μη οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξής τους, αρκεί προηγουμένως να έχει εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, να έχει διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και οι οφειλέτες να έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Το βάρος της απόδειξης για την ενημέρωση του οφειλέτη, όπου αυτό είναι δυνατόν, περί της διαγραφής το φέρει ο φορολογούμενος, ο οποίος οφείλει να διατηρεί τα σχετικά στοιχεία. Για την απόδειξη ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί κάθε πρόσφορο μέσο, όπως ενδεικτικά:

- (i) το αποδεικτικό αποστολής συστημένης επιστολής στην τελευταία διαθέσιμη διεύθυνση του οφειλέτη,
- (ii) το αποδεικτικό επίδοσης εξώδικης επιστολής,
- (iii) το αποδεικτικό επιτυχημένης αποστολής και ανάγνωσης μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, κ.λπ.

6. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επιχείρησε να γνωστοποιήσει στον οφειλέτη τη διαγραφή, όμως δεν είναι δυνατή η απόδειξη ότι ο οφειλέτης πράγματι έλαβε γνώση της

διαγραφής, όπως π.χ. όταν η επιχείρηση δεν έχει στη διάθεσή της επικαιροποιημένα στοιχεία του υπόψη πελάτη, το ποσό της διαγραφείσας απαίτησης αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς.

7. Επομένως, σε περίπτωση απαιτήσεων κατά οφειλετών αξίας μέχρι €300 για τις οποίες δεν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης, οι επιχειρήσεις μπορούν να διαγράψουν οριστικά την απαίτηση αυτή, υπό τις πιο πάνω προϋποθέσεις και να εκπέσουν το σχετικό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διαγραφή. [...]»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στο έτος 2022 διέγραψε επισφαλείς απαιτήσεις συνολικού ποσού 52.638,39€ που αφορούν τους περισσότερους εκ των πελατών, όπως παρατίθενται στις σελ. 54 έως 56 της οικείας έκθεσης φόρου εισοδήματος. Από τις ως άνω επισφαλείς απαιτήσεις ο έλεγχος αναγνώρισε λογιστικά απαιτήσεις ύψους 7.968,43€ που αφορούν τους πελάτες ABEE και Α.Ε. για τις οποίες προσκομίστηκε δικαστική απόφαση εξυγίανσης και απέρριψε τις υπόλοιπες επισφαλείς απαιτήσεις ύψους 44.669,96€.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή αναιτιολόγητα απέρριψε τις απαιτήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως ανεπίδεκτες είσπραξης, χωρίς να εκτιμήσει τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία και εφάρμοσε πλημμελώς το νόμο.

Επειδή, σε ότι αφορά τη διαγραφείσα απαίτηση από την εταιρεία ύψους 1.170€ η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 10-2-2021 επιστολή του σύνδικου της πτώχευσης (σχ.18) με την οποία έλαβε γνώση της από 01/02/2021 απόφασης του Γερμανικού δικαστηρίου με το οποίο κηρύχθηκε ο ως άνω πελάτης της σε πτώχευση (σχ.20) και στις 24-4-2021 προέβη σε αναγγελία των απαιτήσεών της (σχ.19), ενώ, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα ηλεκτρονικά μηνύματα στις 20-11-2019, στις 18-2-2020 και στις 17-01-2020 είχε ήδη προβεί σε όχληση προς τον πελάτη της προκειμένου να εισπράξει τις απαιτήσεις της. (σχ.15,16,16).

Επειδή, από το Αρχείο Διαδικασιών Αφερεγγυότητας / Πτωχεύσεων της ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΑΥΣΤΡΙΑΣ, προκύπτει για την επιχείρηση, ότι διατάσσεται το κλείσιμο της επιχείρησης κατόπιν Απόφασης της 23^{ης} Ιουλίου 2021, επίσης σε επόμενη Απόφαση της 1^η Δεκεμβρίου 2023, προκύπτει ότι οι πτωχευτικοί πιστωτές έχουν εν μέρει ικανοποιηθεί όπως επίσης ότι η επαλήθευση των τυχόν αξιώσεων δεν είχε ακόμα ολοκληρωθεί. Επομένως, κατά το έτος 2022 δεν είχε ολοκληρωθεί η διαδικασία της μη είσπραξης των χαρακτηριζόμενων ως επισφαλών απαιτήσεων, δεδομένου ότι η παύση της πτώχευσης πραγματοποιήθηκε στις 15/1/2024.(σχ.27,28 &29).

Επειδή, για την επιχείρηση προσκομίζεται η από 6/8/2020 απόφαση του Περιφερειακού Δικαστηρίου του Μονάχου για έναρξη της πτωχευτικής διαδικασίας και η κλήση πιστωτών για

αναγγελία απαιτήσεων στην οποία η επιχείρηση έλαβε μέρος. Επίσης, προσκομίζει μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, με τα οποία ενημερώνει την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση για το ύψος των οφειλών της και την έκθεση πραγματογνωμοσύνης της δικηγορικής εταιρείας &, χωρίς μετάφραση στα Ελληνικά, σύμφωνα με την οποία η εταιρεία είναι υπερχρεωμένη και αδυνατεί να καλύψει τις υποχρεώσεις της (σχ.35 έως 40)

Επειδή, για την επιχείρηση προσκομίστηκε αλληλογραφία των δικηγόρων της εταιρείας με τους εκπροσώπους της προσφεύγουσας από την οποία προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία λύθηκε στις 5-7-2024.

Επειδή, για την επιχείρηση Ε.Π.Ε. η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 24-10-2019 αγωγή ενώπιον του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητά την καταβολή ποσού 2.542,00€ και η οποία έγινε δεκτή, καθώς και την ανακοίνωση στο Γ.Ε.Μ.Η., από το οποίο προκύπτει η μη δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων έτους 2021 και η από 18-3-2023 αναστολή καταχώρησης στο Γ.Ε.Μ.Η. (σχ.32,33,34).

Επειδή από τις παρατεθείσες νέες διατάξεις του [άρθρου 26 του ν. 4172/2013](#), συνάγεται, ότι ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης και διαγραφής 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. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.

Επειδή, η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο εισπράξεως μιας απαιτήσεως είναι ζήτημα πραγματικό, το βάρος αποδείξεως του οποίου φέρει η επιχείρηση, υπό τον περιορισμό ότι μόνη η πτώχευση του οφειλέτη δεν συνεπάγεται την απόσβεση της απαιτήσεως, καθώς και του ότι, σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά την διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχειρήσεως θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη εισπράξεως, εφ' όσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. (ΣτΕ 435/2021)

Επειδή, η πτώχευση των εταιρειών, .. κατά το έτος 2022 δεν αρκεί για να χαρακτηριστούν οι απαιτήσεις ως ανεπίδεκτες είσπραξης, καθώς η αναγγελία στην πτώχευση και μόνο δεν επαρκεί για να διαγραφούν οι απαιτήσεις. Σε ότι αφορά την εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση στις 15-2-2023 και λύθηκε σε 5-7-2024 και ως εκ τούτου κατά το ελεγχόμενο έτος δεν υπήρχαν επαρκή στοιχεία για τη διαγραφή της απαίτησης.

Επειδή, σε ότι αφορά την εταιρεία Ε.Π.Ε, οι επίμαχες απαιτήσεις συνολικού ποσού 2.542,00€ αφορούν φορολογικά παραστατικά έτους 2018, για τις οποίες κατατέθηκε αγωγή και εκδόθηκε δικαστική απόφαση που διατάσσει την απόδοση του οφειλόμενου ποσού. Ωστόσο, η οφειλέτιδα επιχείρηση δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών στην Α.Α.Δ.Ε. και ως εκ τούτου ο επικαλούμενος ισχυρισμός σύμφωνα με τον οποίο αρκεί η αναστολή στο ΓΕΜΗ λόγω μη δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων για να κριθεί αφερέγγυα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα διέγραψε απαιτήσεις μικρότερες των 300€ ανά πελάτη, συνολικού ποσού 2.510,50€ για τις οποίες όμως δεν προσκόμισε στοιχεία ότι οι πελάτες έλαβαν αποδεδειγμένα γνώση για τη διαγραφή της οφειλής τους, (παρ. 4β' του άρθρου 26 του ν.4172/2013 & Ε. 2205/2020) και επομένως ορθώς η φορολογική απέρριψε την εν λόγω δαπάνη.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τη διαγραφή των ως άνω απαιτήσεων κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2022.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **22-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**» με **ΑΦΜ**

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

1)Επί της υπ' αριθμ./**24-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		582.490,10	639.498,65	634.322,27	51.832,17
ή ζημία					
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό	48.100,20	60.642,08	59.503,28	11.403,08

	ποσό				
Προκαταβολή φόρου		102.514,13	102.514,13	102.514,13	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022			3.135,47	2.850,77	2.850,77
Σύνολο φόρου για καταβολή		151.414,33	167.091,68	165.668,18	14.253,85

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

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
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.