



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 14.04.2025

Αριθμός απόφασης: 608

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 1064/12-04-2017 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από ημερομηνία **14.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ** κατά της με αριθμό/14.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/14.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, κύριος φόρος ύψους 47.968,91€, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 23.984,46€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 9.348,78€ ήτοι συνολικό ποσό ύψους **81.302,15€**, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά κέρδη του λογιστικών διαφορών βάσει ελέγχου συνολικού ύψους 116.877,08€ και συγκεκριμένα: α) αγορών/δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ύψους 26.066,00€, β) προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, ύψους 86.000,00€, γ) προσωπικών δαπανών, ύψους 511,50€, δ) δαπανών στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης που η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής, ύψους 557,25€, ε) επιπλέον ποσού ασφαλιστικών εισφορών, ύψους 335,90€, στ) επιπλέον ποσού αποσβέσεων, ύψους 2.774,43€ και ζ) δαπάνης που δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές, ύψους 632,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης **14.11.2024** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, βάσει των διατάξεων των ν.4172/2013, ν.5104/2024 και ΠΟΛ 1293/2019, σε εκτέλεση της με αριθμό/...../17.04.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η άρνηση της φορολογικής αρχής για την αποδοχή της τροποποιητικής του δήλωσης και λογιστικής απεικόνισης της ζημίας του για το φορολογικό έτος 2018.
2. Εσφαλμένη αντιμετώπιση από την ελεγκτική αρχή του καταλογισθέντος (και επιστρεπτέου) σε βάρος του ποσού από τον ΕΟΠΥΥ ως προστίμου ή ποινικής ρήτρας, με συνέπεια την μη αποδοχή αυτού ως ζημίας κατά το έτος 2018.

3. Παραβίαση και λανθασμένη ερμηνεία της ελεγκτικής αρχής, του άρθρου 26 παρ. 1 του ν.4172/2013, περί πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του....

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης....».

Επειδή, στο άρθρο 3 της Α.1076/02-05-2024 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με θέμα: Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση», διευκρινίσθηκε ότι:

«Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκακοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου»....

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.....».

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση.....».

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είναι μη νόμιμη η άρνηση της φορολογικής αρχής να κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση (δηλώνοντας ζημία χρήσης 236.435,00€) για το φορολογικό έτος 2018 εντός της τεθείσας δεκαήμερης προθεσμίας. Συγκεκριμένα, διατείνεται ότι παρέλαβε μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, το με αριθμό/04.10.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στις **07.10.2024** και στις **16.10.2024** υπέβαλε εντός δεκαήμερου την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελίδα 40) στις **04.10.2024**, το εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, αναρτήθηκε στο λογαριασμό προσωποποιημένης πληροφόρησης του προσφεύγοντος στο taxinet (με αριθμό καταχώρησης) και απεστάλη μήνυμα στην ηλεκτρονική του διεύθυνση στις **04.10.2024** και αναγνώσθηκε την ίδια μέρα.

Κατά συνέπεια, η από **16.10.2024** τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, υπεβλήθη μετά την δεκαήμερη προθεσμία από την κοινοποίηση (στις **04.10.2024**) του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022, 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 αρχεία (βιβλία και 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. ...».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα....2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:... δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληρεί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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.

.....

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.

Άρθρο 23

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

.... δ) Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Για το άρθρο αυτό έχουν δοθεί από την υπηρεσία μας διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1056/2015 εγκύκλιό μας».

Επειδή, με το άρθρο 26 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 κατά 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. 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, δύναται 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....

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 εγκύκλιο 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, με την ΠΟΛ 1056/02.03.2015 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν .4172/2013).», διευκρινίσθηκε ότι: «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 οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 του ίδιου άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής: α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)

Προβλέψεις (σε ποσοστό %)

>12	50
>18	75
>24	100

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

2. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, καθόσον πλέον, δεν σχηματίζονται προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις, όπως συνέβαινε με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), αλλά αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης). Δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και τα οποία επίσης τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν τηρούν στα λογιστικά βιβλία τους υπόλοιπα λογαριασμών πελατών, θα παρακολουθούν τις επισφαλείς απαιτήσεις τους εξωλογιστικά, τηρώντας καταστάσεις ανά πελάτη ή χρεώστη και ανά συναλλαγή. Οι καταστάσεις αυτές θα ενημερώνονται κάθε φορά που λαμβάνει χώρα μεταβολή στο υπόλοιπο του επισφαλούς πελάτη και θα είναι διαθέσιμες στη Φορολογική Διοίκηση, όταν αυτές ζητηθούν, συνοδευόμενες από όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη λήψη των κατάλληλων ενεργειών και τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων. Σημειώνεται ότι οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις των υπόχρεων με απλογραφικά βιβλία υπολογίζονται με τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις που εφαρμόζονται και στους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Επίσης, με βάση τις νέες ρυθμίσεις, για τον υπολογισμό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται υπόψη και οι απαιτήσεις από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων. Επιπλέον, τονίζεται ότι με τις νεότερες αυτές διατάξεις δεν περιορίζεται η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε εκείνες που έχουν προέλθει μόνο από πελάτες αλλά καταλαμβάνει κάθε απαίτηση που δεν εισπράχθηκε ή δεν συμψηφίστηκε. Για παράδειγμα, επιχείρηση, προκειμένου να κατασκευάσει αποθήκες, έχει συνάψει σύμβαση με κατασκευαστική εταιρεία, στην οποία κατέβαλε προκαταβολή 10.000 ευρώ. Η κατασκευαστική εταιρεία όμως περιήλθε σε παύση πληρωμών και δεν κατασκεύασε τις αποθήκες. Η επιχείρηση αυτή μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της προκαταβολής. Στην αξία της απαίτησης, προκειμένου για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της

επιχείρησης. Αντίθετα, λαμβάνονται υπόψη τυχόν επιστροφές ή 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 βάση του χρόνου που αυτά παραμένουν ανεξόφλητα. 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. Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την παρούσα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του

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

5. Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση: α) καταστεί εισπράξιμη ή β) διαγραφεί. Η απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης. Με τις ως άνω διατάξεις προβλέπονται οι περιπτώσεις ανάκτησης της πρόβλεψης με μεταφορά της στα κέρδη της επιχείρησης και ορίζονται σωρευτικά και περιοριστικά οι προϋποθέσεις για τη διαγραφή της απαίτησης. Προκειμένου για τη διαγραφή απαιτήσεων απαιτείται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η σωρευτική πλήρωση των τριών (3) προϋποθέσεων που ορίζονται στις υπόψη διατάξεις. Ειδικότερα, όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση με την οποία απαιτείται να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, διευκρινίζεται ότι με αυτές πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερέγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα: α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση, β) πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους, γ) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού, αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα, δ) τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (Ν.3588/2007), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία), ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης. στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών. Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν

ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης. Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερεγγυότητα του οφειλέτη. Όταν η απαίτηση απορρέει από την πώληση κινητών πραγμάτων με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, δεν μπορεί να γίνει διαγραφή αυτής πριν από την περαίωση της διαδικασίας διεκδίκησης και επιστροφής στην πωλήτρια επιχείρηση του πωληθέντος και μη εξοφληθέντος από τον αγοραστή πράγματος ή πριν την περαίωση της διαδικασίας δικαστικής επιδίωξης για την αποπληρωμή του τιμήματος.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων «κατά» 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. Επισημαίνεται ότι η έννοια του Δημοσίου και των Ο.Τ.Α. λαμβάνεται όπως ορίζεται στις περιπτώσεις στ' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014, αντίστοιχα. Συνεπώς στις ανωτέρω εξαιρέσεις από το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν περιλαμβάνονται και άρα είναι δυνατός ο σχηματισμός προβλέψεων για απαιτήσεις έναντι Ν.Π.Δ.Δ., δημόσιες επιχειρήσεις ή οργανισμούς, οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, κ.λπ.».

Επειδή, με την Ε 2205/24-12-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της αρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 15 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201), για τη φορολογική μεταχείριση των επισφαλών απαιτήσεων» διευκρινίσθηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4646/2019 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Οι προϊσχύουσες διατάξεις της παρ. 4 αποτελούν πλέον την περίπτωση α' της ισχύουσας παρ. 4 του άρθρου 26, ενώ προστέθηκαν και νέες περιπτώσεις β' και γ'. Με τη νέα περίπτωση β' ρυθμίζεται η διαγραφή απαιτήσεων μικρής αξίας, ενώ με την περίπτωση γ' ρυθμίζεται η διαγραφή απαιτήσεων στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού. 2. Ως προς την έναρξη

ισχύος των νέων διατάξεων, σύμφωνα με την παρ. 13 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ΚΦΕ ισχύουν για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο δημιουργήθηκε η απαίτηση, ενώ εφαρμόζονται και στην περίπτωση που έχει ήδη σχηματισθεί πρόβλεψη μέχρι την έναρξη ισχύος της περ.β'. Οι διατάξεις της περ. γ' της παρ. 4 ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4646/2019, ήτοι από τις 12.12.2019. Ειδικότερα: 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. 4. Οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται για διαγραφές που πραγματοποιούνται εντός του φορολογικού έτους 2020 και επόμενων, ανεξάρτητα από το εάν το δωδεκάμηνο διάστημα συμπληρώνεται εντός του φορολογικού έτους που πραγματοποιείται η διαγραφή ή έχει συμπληρωθεί σε προγενέστερο φορολογικό έτος. 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. 8. Το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ το οποίο δύναται να διαγραφεί οριστικά με βάση τις υπόψη διατάξεις, αφορά το σύνολο της απαίτησης συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, για την οποία η επιχείρηση δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26, ήτοι με εξαίρεση τις απαιτήσεις για τις οποίες δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, όπως οι περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ΚΦΕ. 9. Επίσης, το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ εξετάζεται ανά αντισυμβαλλόμενο και όχι ανά απαίτηση, δηλαδή πρέπει το σύνολο των απαιτήσεων από τον ίδιο οφειλέτη να μην υπερβαίνει το ποσό των €300, ανεξάρτητα από το πλήθος των συναλλαγών. Για παράδειγμα σε περίπτωση που υφίσταται καταδικαστική απόφαση κατά οφειλέτη ποσού 3.000 ευρώ και στο πλαίσιο της διαδικασίας εκτέλεσης εισπράχθηκε το ποσό των 2.800 ευρώ, δύναται να διαγραφεί το ανείσπρακτό υπόλοιπο ποσού 200 ευρώ. 10. Το μέρος της διαγραφείσας απαίτησης που αφορά στο ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, 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 (σχετ. η ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιός μας). 11. Επισημαίνεται ότι το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται κατ' εφαρμογή της περίπτωσης β' της παρ. 4 του άρθρου 26 του ΚΦΕ, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό 5% επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος του φορολογικού έτους, όπως αυτές αποτυπώνονται στα βιβλία (λογιστικά αρχεία) της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων και των προς διαγραφή κατά τα ανωτέρω απαιτήσεων μικρής αξίας (έως 300 ευρώ)....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «vii) Όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του Ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Δ 1082549 ΕΞ 2017 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των ποσών που επιστρέφονται στους συμβεβλημένους παρόχους υπηρεσιών υγείας, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back), συνεπεία περικοπών δαπανών, μετά από έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών, διευκρινίσθηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α'/2014), όπως ισχύει, ορίζεται ότι πιστωτικό είναι το τιμολόγιο, που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Όπως διευκρινίστηκε με την

παράγραφο 11.2.10 περ. γ' της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014 όπως ισχύει, για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

2. Κατόπιν των ανωτέρω, για τα ποσά που αφορούν διαφορές, συνεπεία περικοπών δαπανών στους παρόχους υπηρεσιών υγείας, μετά από έλεγχο των δικαιολογητικών αυτών και επανυπολογισμό του αρχικά βεβαιωθέντος ποσού, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back), εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., στη χρήση εντός της οποίας διαπιστώνονται και εκκαθαρίζονται τα εν λόγω ποσά (π.χ. 2017), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών (π.χ. 2013, 2014), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013 . Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία εντός του φορολογικού έτους του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.08.2014). Τέλος, τα υπόψη τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης αυτών, ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών.

β. ΤΜΗΜΑ Β΄

Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους αυτού. Σε διαφορετική περίπτωση μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 5, περ. α', του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις .

2. Όπως έχει διευκρινιστεί (Σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.08.2014) εφόσον οι υπηρεσίες του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013 , που παρέχουν οι συμβεβλημένοι με τον ΕΟΠΥΥ ιδιώτες πάροχοι υγείας, υπάγονται σε ΦΠΑ, το υπερβάλλον ποσό που αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013 καθώς και το ποσό επιστροφής (rebate) που οφείλουν στον ΕΟΠΥΥ οι συμβεβλημένοι με αυτόν ιδιώτες πάροχοι υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 100 του ίδιου ως άνω νόμου, συνιστά έκπτωση η οποία μειώνει τη φορολογητέα αξία, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 5, περίπτωση α' του Κώδικα ΦΠΑ. Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση εφαρμόζοντας τον συντελεστή του φόρου που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2011 .».

Επειδή, στο άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων είχε συνάψει την/23.11.2017 σύμβαση με τον «Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας» (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) αναλαμβάνοντας τη διάθεση και παροχή σκευασμάτων διατροφής που προορίζονταν για ειδικούς ιατρικούς σκοπούς στους δικαιούχους του, η οποία μεταξύ άλλων, προέβλεπε: «Άρθρο 1. Ο Προμηθευτής συμβάλλεται με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δια της παρούσης σύμβασης αποκλειστικά για τη χορήγηση των Σκευασμάτων που προορίζονται για ειδικούς ιατρικούς σκοπούς.7. Προκειμένου να διασφαλιστεί η καταλληλότητα των Σκευασμάτων για την κάλυψη των αναγκών των Δικαιούχων, η ασφάλειά τους και η ορθή χορήγηση, ο Προμηθευτής υποχρεούται να διαθέτει προϊόντα τα οποία έχουν πιστοποιηθεί από το νέο μητρώο ΕΚΑΠΤΥ και έχουν κατατεθεί από τον εισαγωγέα-κατασκευαστή, για κάθε προϊόν που διαθέτει και για το οποίο αποζημιώνεται μέσω της παρούσας σύμβασης, :Άρθρο 2 — Υποχρεώσεις Προμηθευτή 1. Τα δύο συμβαλλόμενα μέρη αποδέχονται ότι βασική προϋπόθεση της καλής εκτέλεσης της σύμβασης είναι η διασφάλιση ότι ο Προμηθευτής παρέχει στους δικαιούχους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. προϊόντα τα οποία πληρούν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας. 2... 8. Τα προϊόντα που αποζημιώνονται στον Προμηθευτή θα πρέπει υποχρεωτικώς να συμμορφώνονται πλήρως στις διατάξεις και στο νομικό πλαίσιο που διέπει τη διακίνηση των σκευασμάτων αυτών, όπως αυτό εκάστοτε ισχύει. 9... «Απαγορεύσεις 1... 3. Απαγορεύεται αυστηρά η αντικατάσταση των Σκευασμάτων, που αναγράφονται στη γνωμάτευση, με διαφορετικά προϊόντα... 4. Σε περίπτωση εκτέλεσης γνωμάτευσης κατά παράβαση των απαγορεύσεων που τίθενται ανωτέρω, ο Προμηθευτής δεν δικαιούται οποιοδήποτε ποσό από τον ΕΟΠΥΥ για τις εκτελέσεις αυτές. ...5. Ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. έχει το δικαίωμα να ενεργεί έλεγχο στον Προμηθευτή σχετικά με την τήρηση της παρούσας σύμβασης και της σχετικής νομοθεσίας, με τα εντεταλμένα όργανά του. Στην ανωτέρω περίπτωση θα του επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις... Άρθρο 5 — Οικονομικοί Όροι: Ο προμηθευτής πρέπει να φροντίζει ώστε η διάθεση και η ποιότητα των προϊόντων του να είναι σύμφωνη με τους όρους της παρούσας σύμβασης. Η απόδοση των δαπανών γίνεται σύμφωνα με την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία. Άρθρο 7 — Λοιποί Όροι 7.2 I. ... II Τα δύο συμβαλλόμενα μέρη αποδέχονται ότι βασική προϋπόθεση της καλής εκτέλεσης της σύμβασης είναι η διασφάλιση ότι ο Προμηθευτής παρέχει στους δικαιούχους του ΕΟΠΥΥ Σκεύσματα τα οποία αφενός πληρούν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας και αφετέρου τους κανόνες ποιότητας που ορίζονται με αποφάσεις του ΔΣ του Οργανισμού.».

Στο πλαίσιο ελέγχων συνταγογράφησης Σ.Ε.Δ., που πραγματοποίησαν αρμόδια όργανα της Υπηρεσίας Ελέγχου Δαπανών Υγείας Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (ΥΠ.Ε.Δ.Υ.Φ.Κ.Α.), στους τόπους κατοικίας ασφαλισμένων, διαπιστώθηκε ότι ενώ είχε συνταγογραφηθεί και υποβληθεί για

αποζημίωση το σκεύασμα ειδικής διατροφής (Σ.Ε.Δ.), οι ασφαλισμένοι είχαν λάβει άλλα σκευάσματα, ενώ σε πλείστες περιπτώσεις, ενώ είχε συνταγογραφηθεί το Σ.Ε.Δ., είχε χορηγηθεί στους ασφαλισμένους το Σ.Ε.Δ. Το τελευταίο αυτό σκεύασμα αναρτήθηκε στο μητρώο Ε.Ο.Π.Υ.Υ.-ΕΚΑΠΤΥ από την εταιρεία (στις 30.3.2018) με κωδικό και κωδικό και δεν έχει συμπεριληφθεί στα συνταγογραφούμενα αποζημιούμενα σκευάσματα ειδικής διατροφής.

Ακολούθως, σε έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την ΥΠ.Ε.Δ.Υ.Φ.Κ.Α., σε εγκαταστάσεις (αποθήκες) της εταιρείας, (προμηθεύτρια εταιρία του προσφεύγοντος μαζί με την εταιρία «.....») ανευρέθηκαν χιλιάδες τεμάχια του προϊόντος, (μορφή χυμού 200ml), ενώ δεν ανευρέθηκε κανένα τεμάχιο του προϊόντος, σε μορφή σκόνης 100 γρ., το οποίο δήλωσε η εν λόγω εταιρεία ότι είχε εισάγει. Βρέθηκε επίσης πλήθος τεμαχίων του σκευάσματος, στα οποία είχαν επικολληθεί ταινίες γνησιότητας, οι οποίες έφεραν τον κωδικό, ο οποίος αντιστοιχεί στη σκόνη των 100 γρ., ενώ το ΣΕΔ (χυμός των 200ml), φέρει στη συσκευασία του τον κωδικό

Επιπλέον, από λοιπούς ελέγχους που διενεργήθηκαν από Επιθεωρητές της ΥΠ.Ε.Δ.Υ.Φ.Κ.Α διαπιστώθηκε και πάλι ότι, η εταιρεία «.....» διακινούσε το Σ.Ε.Δ. μόνο σε υγρή (χυμώδη) μορφή 200ml (με, μη αποζημιούμενο από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) και χρησιμοποιούσε το EAN του σκευάσματος «.....» σε μορφή σκόνης (φακελίσκοι 100ml), που αποζημιωνόταν από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., γιατί αυτή η μορφή του σκευάσματος είχε καταχωρηθεί στο Μητρώο από την εισαγωγέα εταιρία και είχε γνωστοποιηθεί/εγκριθεί από τον Ε.Ο.Φ.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η/...../11.4.2019 απόφαση του Δ.Σ. του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., με την οποία, αφού υπολογίσθηκε η συνολική δαπάνη του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για το συγκεκριμένο σκεύασμα (9,6 εκατομμύρια ευρώ για το έτος 2018), αποφασίσθηκε, μεταξύ άλλων, ύστερα από σχετική εισήγηση της Διεύθυνσης Ελέγχου και Εκκαθάρισης: α) ο καταλογισμός, σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ε.Κ.Π.Υ., των ποσών, ανά συμβεβλημένο πάροχο, των εξοφλημένων απαιτήσεων των ετών 2017-2018 και β) η περικοπή του συνόλου της δαπάνης του σκευάσματος «.....», ανά συμβεβλημένο πάροχο και μηνιαία υποβολή, των μη εξοφλημένων απαιτήσεων του έτους 2018, αφού, σύμφωνα με τα συμπεράσματα της ΥΠ.Ε.Δ.Υ.Φ.Κ.Α., το σκεύασμα συνταγογραφείτο και αποζημιωνόταν χωρίς να διανέμεται στους ασφαλισμένους και χωρίς καν να εισάγεται στη χώρα μας.

Μεταξύ δε των συμβεβλημένων παρόχων, περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων, ο οποίος εκτέλεσε 559 συνταγές που αντιστοιχούσαν σε 20.088 τεμάχια με το Σ.Ε.Δ. «.....» σε υγρή μορφή με τον κωδικό επί της συσκευασίας, και όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στο έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (αρ. πρωτ./...../...../7-8-2024 «θα έπρεπε να είχε αντιληφθεί ότι στο αποδεικτικό εκτέλεσης της γνωμάτευσης επικολλούσε κουπόνι

με κωδικό, δηλαδή ότι δεν χορηγούσε στους δικαιούχους το σκεύασμα το οποίο χρέωνε, αλλά διαφορετικό. Θα έπρεπε να αναρωτηθεί γιατί υφίσταται αυτή η αναντιστοιχία μεταξύ των κωδικών συσκευασίας και χρέωσης, να είχε σοβαρά προβληματιστεί αν το Σ.Ε.Δ. που χορηγούσε ήταν πράγματι το συνταγογραφημένο σκεύασμα και να είχε επικοινωνήσει άμεσα με την προμηθεύτρια εταιρία του. Η συμπεριφορά αυτή συνιστά παράβαση των όρων της σύμβασης του με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.».

Με την προαναφερθείσα με αριθμό/...../11.4.2019 απόφαση του Δ.Σ. του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., σε βάρος του προσφεύγοντος αποφασίσθηκε ο καταλογισμός του ποσού 217.368,00€, για αποδοθείσες δαπάνες για το σκεύασμα «.....», το έτος 2018, καθώς και η περικοπή του συνόλου της μη αποδοθείσας δαπάνης έτους 2018, ποσού 19.067,00€. Για την προσβολή της ανωτέρω απόφασης, προσέφυγε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών, το οποίο ανέπεμψε την υπόθεση με την με αριθμό/2022 απόφαση του στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης-Τμήμα Δ΄-Τριμελές, το οποίο εξέδωσε την με αριθμό/2024 **απορριπτική** απόφασή του.

Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή απέρριψε ως μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2018, προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων ύψους 86.000,00€, που όπως εξήγησε στην ελεγκτική αρχή ο προσφεύγων (ανταποκρινόμενος στο με αριθμό πρωτοκόλλου/25.04.2024 έγγραφο αίτημα βάσει του άρθρου 14 του ν.5104/2024) αφορούσαν α) τυχόν διαφορές claw back που θα προέκυπταν στο μέλλον, β) τυχόν διαφορές καταλογισμού από τον ΕΟΠΥΥ που πιθανόν να προέκυπταν μετά τον έλεγχο της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ. Ο προσφεύγων δεν δύνατο να προβεί σε σχηματισμό προβλέψεων για «τυχόν διαφορές claw back», αλλά όφειλε, ως συμβεβλημένος πάροχος υπηρεσιών υγείας, μετά τον έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών και εκκαθάρισης από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο προς τον Οργανισμό εντός της χρήσης της οποίας διαπιστώνονται και εκκαθαρίζονται τα εν λόγω ποσά, το οποίο θα καταχωρούσε στα λογιστικά αρχεία του.

Πέραν τούτου, στην ΠΟΛ 1056/2015, διευκρινίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και η διαγραφή αυτών, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, εφόσον αφορούν ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις που δεν έχουν εισπραχθεί.

Εν προκειμένω, σε βάρος του προσφεύγοντος καταλογίσθηκε από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ποσό 217.368,00€, διότι δεν ενήργησε βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας και εντός ρητών ορίων της σύμβασης που σύναψε με τον εν λόγω οργανισμό.

Συμπεριέλαβε δε, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (έντυπο Ε3) ποσό 86.000,00€ ως προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, χωρίς να έχει προηγηθεί σχετική διαγραφή στα τηρούμενα βιβλία της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι το ως άνω ποσό προβλέψεων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος βάσει του άρθρου 23 παρ. 1 περ. δ΄ του ν.4172/2013, ούτε βάσει του άρθρου 26 του ίδιου νόμου. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **14.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης.

Η με αριθμό/14.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης .

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	47.968,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	23.984,46€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	9.348,78€
Σύνολο για καταβολή	81.302,15€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.