



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 09.05.23

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός Απόφ. 1103

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.112636ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας , νομίμως εκπροσωπούμενης , με έδρα κατά της υπ αρθ'Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογικού Έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά

έγγραφα.

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογικού Έτους 2016 του Προισταμένου του ΚΕΜΕΕΠ καθώς και την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται την ακύρωση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε την, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος 122.929,14 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 61.464,57 € ήτοι συνολικό ποσό ύψους 184.393,71 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διότι με τον υπό κρίση έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 423.893,58 € που αφορούσαν σε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που διενήργησε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2016 εξ αιτίας οφειλών της εταιρείας προς την προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006, για τις οποίες κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν πληρούσαν τις διατάξεις του άρθρου 22 και 26 του ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η άνω προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενη ότι η μη αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορ. έτος 2016 και θεώρηση αυτών ως λογιστικών διαφορών από τον έλεγχο είναι εσφαλμένη.

Επειδή στο άρθρο 26 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες

ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες) Προβλέψεις (σε ποσοστό %)

>12	50
>18	75
>24	100

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 εισπράξιμη ή
- β) διαγραφεί.

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

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης...».

Επειδή στη Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1056/2015 «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) μεταξύ άλλων αναφέρεται:

“ Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κεφαλαίου Γ του Μέρους Δεύτερου του ν.4172/2013, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των 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, καθώς 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 ν 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 πτώση 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 βάσει του χρόνου που αυτά παραμένουν ανείσπρακτα.

Σημειώνεται ότι για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις που προέκυψαν πριν την 1.1.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι τις 31. 12.2013.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι η επιχείρηση «ΑΛΦΑ ΑΕ», με φορολογικό έτος 1.1.2014 - 31.12.2014, εμφανίζει στο τέλος του φορολογικού της έτους ανεξόφλητο υπόλοιπο απαίτησης του πελάτη της «ΒΗΤΑ ΑΕ», με τον οποίο έχει παραπάνω της μίας συναλλαγής, συνολικού ύψους 15.000 ευρώ. Το ανεξόφλητο αυτό υπόλοιπο αντιστοιχεί σε τρία (3) τιμολόγια το πρώτο εκ των οποίων φέρει ημερομηνία έκδοσης 01.02.2013, είναι αξίας 10.000 ευρώ και για το οποίο παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο 4.000 ευρώ. Το δεύτερο τιμολόγιο φέρει ημερομηνία 15.07.2013, είναι αξίας 12.000 ευρώ και για το οποίο παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο 7.000 ευρώ. Το τρίτο τιμολόγιο φέρει ημερομηνία 30.06.2014, είναι αξίας 4.000 ευρώ και είναι ανεξόφλητο στο σύνολό του. Η επιχείρηση αυτή έχει προβεί σε όλες τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των εν λόγω

απαιτήσεων.

Για να υπολογίσει τις εκπιπόμενες προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων στις 31.12.2014, η επιχείρηση θα πρέπει να ελέγξει το χρόνο που παραμένουν ανείσπρακτα τα τιμολόγια. Για το τρίτο τιμολόγιο η επιχείρηση δεν μπορεί την ως άνω ημερομηνία να σχηματίσει πρόβλεψη, καθώς δεν έχει παρέλθει το απαιτούμενο 12μηνο. Για το δεύτερο τιμολόγιο η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει επί του οφειλόμενου υπολοίπου 7.000 ευρώ ποσοστό ίσο με 50%, άρα πρόβλεψη ίση με 3.500 ευρώ, καθόσον παρήλθε το 12μηνο αλλά όχι το 18μηνο. Τέλος, για το πρώτο τιμολόγιο η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει επί του οφειλόμενου υπολοίπου 4.000 ευρώ ποσοστό ίσο με 75%, άρα πρόβλεψη ίση με 3.000 ευρώ, καθόσον παρήλθε το 18μηνο αλλά όχι το 24μηνο. Κατά συνέπεια, για τον πελάτη «ΒΗΤΑ ΑΕ» η επιχείρηση δικαιούται να σχηματίσει προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, αναγνωριζόμενες φορολογικά, συνολικού ύψους 6.500 ευρώ.

Στις 31.12.2015 υφίστανται τα ίδια ως άνω ανείσπρακτα υπόλοιπα, με αυτά της 31.12.2014. Η επιχείρηση θα σχηματίσει πρόβλεψη για το τρίτο τιμολόγιο ίση με το 50% του ανεξόφλητου υπολοίπου του, ήτοι $50\% \times 4.000 = 2.000$ ευρώ, για το δεύτερο τιμολόγιο 100% επί του ανεξόφλητου υπολοίπου του, αφαιρουμένου του ποσού πρόβλεψης που σχηματίστηκε στις 31.12.2014, ήτοι $100\% \times 7.000 - 3.500 = 3.500$ ευρώ και για το πρώτο τιμολόγιο θα σχηματίσει πρόβλεψη ίση με το ανεξόφλητο υπόλοιπό του επί το συντελεστή 100%, αφαιρουμένου του ποσού πρόβλεψης που σχηματίστηκε στις 31.12.2014, ήτοι $100\% \times 4.000 - 3.000 = 1.000$ ευρώ.

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 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.

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 εταιρών 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.

7. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολο του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημα τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπή ο λογισμός τόκων.

8. Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και στις συνεταιριστικές τράπεζες, καθόσον οι διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 4 του ν. 2753/1999 και της παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 3470/2006 με βάση τις οποίες αυτές μπορούν να σχηματίζουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων παρέπεμπαν στις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, αντίστοιχα, οι οποίες πλέον ρυθμίζονται από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013.

9. Αναφορικά με το Εθνικό Ταμείο Επιχειρηματικότητας και Ανάπτυξης («ΕΤΕΑΝ ΑΕ»), το οποίο αποτελεί καθολικό διάδοχο της «ΤΕΜΠΜΕ ΑΕ», με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του ν. 3297/2004 οριζόταν ότι οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και σε αυτό με εφαρμογή

ποσοστού 1% επί του ετήσιου μέσου όρου των εν ενεργεία εγγυήσεων. Δεδομένου ότι το ζήτημα πλέον ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, συνάγεται ότι η «ETEAN ΑΕ» εξακολουθεί να μπορεί να εκπίπτει προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων ποσοστού 1% επί του ετήσιου μέσου όρου των εν ενεργεία εγγυήσεων.

10. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

11. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

12. Περαιτέρω, με την παράγραφο 8 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013 με την οποία προστέθηκε παράγραφος στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 καταργείται η παράγραφος 3 του άρθρου 6 του ν. 1905/1990.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικές με το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων διατάξεις για τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) ενσωματώνονται στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

13. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.). Με τις προγενέστερες αυτές διατάξεις οριζόταν ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος εάν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα του επόμενου φορολογικού έτους, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως εμφανίζεται στις 31.12.2014 πρέπει να μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις. Κατά συνέπεια, το πιο πάνω

υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους 2014.

Είναι προφανές ότι οι υπερβάλλουσες του 1% ή 0,5% προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που είχαν σχηματισθεί με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) κατά τα προηγούμενα έτη (2013 και πριν) και οι οποίες δεν είχαν εκπέσει κατά το χρόνο σχηματισμού τους, δεν θα πρέπει να φορολογηθούν εκ νέου.»

Επειδή κατά το δικονομικό δίκαιο αγωγή είναι η επιτευκτική διαδικαστική πράξη εκείνη (ως γενικό ένδικο βοήθημα) με την οποία ζητείται η παροχή έννομης προστασίας ενώπιον παντός δικαιοδοσίας δικαστηρίου (άρθρ. 215 επ. ΚΠολΔ, άρθρ. 71 επ. ΚΔΔ και άρθρ. 63 επ. ΚΠΔ), με την άσκηση της οποίας αρχίζει η δίκη και επέρχονται τόσο τα ουσιαστικά (άρθρ. 261, 346, 1096, 1097 κλπ ΑΚ), όσο και τα δικονομικά (άρθρ. 221 επ. ΚΠολΔ) αποτελέσματά της. Η αγωγή διακρίνεται, ανάλογα με το αίτημά της, σε καταψηφιστική, διαπλαστική, αναγνωριστική και σε πλαγιαστική (άρθρ. 70-72 ΚΠολΔ).(Νομική βιβλιοθήκη).

Επειδή επίσης στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1080/2017 ως προς τον σχηματισμό προβλέψεων ορίζονται τα εξής:

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

(Α) Σχηματισμός προβλέψεων

Σε περίπτωση υποβολής αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση ή για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης σύμφωνα με τον ΠτΚ, σε περίπτωση που ο πιστωτής δεν είχε ήδη σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης με βάση τις ενέργειες που είχε αναλάβει κατά το παρελθόν για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, αυτός μπορεί να σχηματίσει φορολογικά αναγνωρίσιμη πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης, κατά τον χρόνο κατάθεσης της σχετικής αίτησης στο δικαστήριο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, πλην της προϋπόθεσης ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, δεδομένου ότι, με τις διατάξεις του ΠτΚ και ιδίως τα άρθρα 10, 25, 106 και 106α αυτού, θεσπίζεται ειδικό πλαίσιο προστασίας της επιχείρησης από τους πιστωτές τόσο σε περίπτωση αίτησης κήρυξης της σε πτώχευση όσο και σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής της σε προπρωχευτική διαδικασία εξυγίανσης. Ειδικά σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής του οφειλέτη σε προπρωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, το ποσό της κατά τα ανωτέρω σχηματισθείσας πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η απαίτηση με βάση

την αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης.».

Επειδή στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 ».

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1113/2015 ορίζεται:

«Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες 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 στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε επισφαλείς απαιτήσεις της για το φορ. έτος 2016 και ως εκ τούτου θεώρησε αυτές ως λογιστικές διαφορές.

Ειδικότερα αναφέρει ότι είχε απαιτήσεις από οφειλές της εταιρείας προς αυτήν για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 ποσού 423.893,58 € . Με δεδομένο ότι η εν λόγω εταιρεία κηρύχθηκε σε πτώχευση κατά την χρήση 2007 (Απόφαση Πολυμελούς Πρωτοδικείου) η Συμ/φος συνέταξε την υπ' αρθ. έκθεση Αναγκαστικού Πλειστηριασμού της με την οποία η μόνη ακίνητη περιουσία της πτωχεύσασας εταιρείας εκπλειστηριάσθηκε και κατακυρώθηκε στην Τράπεζα έναντι συνολικού ποσού εκπλειστηριάσματος ύψους 2.500.000 € το οποίο υπολείπονταν κατά πολύ από τις συνολικές απαιτήσεις των πιστωτών συνολικού ποσού δέκα εκατομμύρια διακόσιες πενήντα οκτώ χιλιάδες επτακόσια εβδομήντα οκτώ ευρώ και σαράντα εννέα λεπτά (10.258.778,49 €).

Περαιτέρω η ως άνω Συμ/φος συνέταξε τον υπ' αρθ' πίνακα δανειστών στον οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν συμπεριλήφθηκε στον εν λόγω πίνακα καθώς μεταξύ των δανειστών συγκαταλέγονταν εργαζόμενοι , τράπεζες , Ελληνικό Δημόσιο και ΙΚΑ - TEAM , και άλλες γνωστές εταιρείες , από τους

οποίους ικανοποιήθηκαν αποκλειστικά οι εργαζόμενοι.

Επειδή εν προκειμένω στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 95) ως προς τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στο φορολογικό έτος 2016 σχημάτισε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με τις οποίες επιβάρυνε τα αποτελέσματα της. Η σχετική εγγραφή στα βιβλία της ελεγχόμενης είχε ως εξής:

ΚΕΝΤΡΙΚΟ						
.....	.....	.....	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (Κεντρικό)	Πρόβλεψη επισφ. Πελατών (Φορολογικό)	423.893,58	0,00
.....	.....	.....	Προβλέψεις για επισφ. Απαιτήσεις (Εκπεστ. Φορολ.)	Πρόβλεψη επισφ. Πελατών (Φορολογικό)	0,00	423.893,58

Η ως άνω πρόβλεψη σχηματίστηκε με βάση την απαίτηση που απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα :

ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΕΛΑΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΦΠΑ	ΕΝΔΙΚΟ ΜΕΣΟ	ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΠΟΣΟΥ %	ΠΡΟΒΛΕΨΗ
.....	35.920,78	Απόφαση πτώχευσης (..... Πολυμελούς Πρωτοδικείου))	>24 μήνες	100%	423.893,58

Με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του παρόντος ελέγχου, και ειδικότερα από το αναλυτικό καθολικό του ως άνω πελάτη της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι οι απαιτήσεις σχηματίστηκαν από τιμολόγια που έχουν εκδοθεί σε διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών. Παράλληλα, στα ποσά αυτά έχει γίνει διαχωρισμός του αναλογούντος ΦΠΑ.

Όμως η προσφεύγουσα εταιρεία λανθασμένα έχει εκπέσει το ως άνω ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα της. Αναλυτικά, στον παραπάνω λογαριασμό καταχωρήθηκε ως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ποσό ύψους 423.893,58 €, το οποίο αφορούσε οφειλές αναγόμενες στις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 από εταιρεία η οποία κηρύχθηκε σε πτώχευση τη χρήση 2007 (α/α απόφασης Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης:). Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τις

παραπάνω

οφειλές η εταιρεία δεν είχε προβεί, έως ότου η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία κηρυχθεί σε πτώχευση, σε κανένα ένδικο μέσο (ήτοι, σφράγιση επιταγών, άσκηση αγωγής, κλπ.), προκειμένου να διασφαλίσει την απαίτηση της. Παράλληλα, δεν είχε αναγγελθεί στον αρχικό κατάλογο των πιστωτών της πτωχευμένης εταιρείας, ούτε και επιδίωξε να συμπεριληφθεί σ' αυτόν σε μεταγενέστερο χρονικό διάστημα.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία απ' την ημερομηνία κηρύξεως της οφειλέτριας επιχείρησης σε πτώχευση και μέχρι το φορολογικό έτος 2016 που συμπεριλήφθηκε το παραπάνω ποσό στο λογαριασμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και εκπέσθηκε από τα ακαθάριστα έσοδα, δεν είχε προβεί σε καμία ενέργεια προκειμένου να διασφαλίσει την οφειλή της. Συνεπώς, η συγκεκριμένη οφειλή είχε ήδη καταστεί ανεπίδεκτη προς είσπραξη για την εταιρεία σε χρόνο προγενέστερο του σχηματισμού της σχετικής πρόβλεψης, ήτοι το 2007.

Επειδή η οριστική απώλεια του δικαιώματος είσπραξης της παραπάνω απαίτησης, κατά τη χρήση 2007, συνιστά περίπτωση μείωσης της αξίας του ενεργητικού και όχι επισφαλή απαίτηση, κατά την έννοια του άρθρου 26 του ΚΦΕ για την οποία

η εταιρεία όφειλε να προβεί σε διόρθωση της αξίας του ενεργητικού, διαγράφοντας την παραπάνω οφειλή ως ανεπίδεκτη είσπραξης, σε προγενέστερη χρήση (δεδομένου ότι η εταιρεία δεν αναγγέλθηκε στον κατάλογο των πιστωτών, αλλά και σε μεταγενέστερο χρόνο δε φρόντισε να συμπεριληφθεί σ' αυτόν) και όχι να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων μία δεκαετία αργότερα.

Εν κατακλείδι, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την ανωτέρω δαπάνη, διότι αφενός μεν καταστρατηγήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 § γ και 26 του Ν. 4172/2013 και αφετέρου διότι, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η εν λόγω οφειλή ήταν οριστικά ανείσπρακτη σε προγενέστερο χρόνο απ' το χρόνο που σχηματίστηκε η πρόβλεψη και συνεπώς, η εταιρεία όφειλε να είχε διαγράψει την παραπάνω απαίτηση κατά το χρόνο που κατέστη οριστικά ανείσπρακτη και όχι κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, ήτοι μία δεκαετία αργότερα.

Ως εκ τούτου, ορθώς η Φορολογική Αρχή κατελόγησε το ποσό των 423.893,58 € ως λογιστικές διαφορές του ελέγχου και προσέθεσε αυτό στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ: και την επικύρωση της υπ αρθ'Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολ. Έτους 2016 του Προισταμένου του ΚΕΜΕΕΠ .

**Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση
Φορολογικό έτος 2016**

Φορολογητέα κέρδη	423.893,58
Κύριος Φόρος	122.929,14
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58	61.464,57
Σύνολο φόρου	184.393,71

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.