



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1345

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β΄ /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στο κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 70.770,40€ αντί του δηλωθέντος ποσού 10.446,35€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 21.154,60€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 10.577,30€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.720,34€, ήτοι συνολικό ποσό 35.452,24€.

(β) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 85.026,27€ αντί του δηλωθέντος ποσού 6.323,71€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 28.416,15€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 14.208,08€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.003,36€, ήτοι συνολικό ποσό 47.627,59€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016-2017 στον προσφεύγοντα που διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της περίπτωσης Γ - Φορολογία Εισοδήματος του παραρτήματος ΙΙΙ των ΠΟΛ 1124/18-06-2015 και της ΠΟΛ 1036/27-03-2017, προέκυψαν λογιστικές διαφορές που αφορούν σε μη εκπιπόμενες προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων συνολικού ύψους 60.324,00€ και 93.413,15€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθ.σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους υπ' αριθ.καιπροσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος/προστίμου, φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Στιςο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων κατέθεσε το με αριθ. πρωτ.απαντητικό υπόμνημα, αναφορικά με τις ελεγκτικές διαπιστώσεις, το οποίο ο έλεγχος απέρριψε.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε η απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό της εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής του νόμου 4172/2013 και της ΠΟΛ 1056/2025 καθώς και μη νόμιμη και εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 «Επισφαλείς απαιτήσεις» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«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 εισπραξιμή ή
- β) διαγραφεί.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1056/02-03-2015 «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ. Ε. (Ν. 4172/2013)», αναφέρεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του ίδιου άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

- α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,
- β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.
2. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές

οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, καθόσον πλέον, δεν σχηματίζονται προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις, όπως συνέβαινε με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), αλλά αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης).

Δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και τα οποία επίσης τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν τηρούν στα λογιστικά βιβλία τους υπόλοιπα λογαριασμών πελατών, 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 συμψηφίσθηκε. 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 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 με φορολογικό έτος 1.1.2014 - 31.12.2014, εμφανίζει στο τέλος του φορολογικού της έτους ανεξόφλητο υπόλοιπο απαίτησης του πελάτη της με τον οποίο έχει παραπάνω της μίας συναλλαγές, 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 η επιχείρηση δικαιούται να σχηματίσει προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, αναγνωριζόμενες φορολογικά, συνολικού ύψους 6.500 ευρώ.

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

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

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

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 αφερεγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα:

α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση, β) πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους, γ) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού,

αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα,

δ) τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (ν.3588/2007), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία),

ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλότες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης.

στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών. Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης.

Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερεγγυότητα του οφειλέτη.

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.

[...].

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

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που 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, στο άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) [...], γ) [...], δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26, [...].».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 εν προκειμένω, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων ποσού 60.324,05€ και 93.413,15€ αντίστοιχα, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, καθώς κρίθηκε ότι πριν το σχηματισμό τους δεν είχαν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων. Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τις εξώδικες δηλώσεις που απεστάλησαν στις ως κατάλληλη ενέργεια διασφάλισης των εν λόγω απαιτήσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, ερμηνευόμενες σύμφωνα με τις συνταγματικές αρχές της φορολογικής ισότητας και αναλογικότητας θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι στην προκειμένη περίπτωση, εκτιμώμενου εφ' ενός του μεγάλου χρονικού διαστήματος κατά το οποίο οι απαιτήσεις παρέμειναν ανείσπρακτες και αφ' ετέρου του μικρού ύψους των απαιτήσεων, η επίδοση προς τους οφειλέτες της εξώδικης δήλωσης, το έτος 2018 και όχι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016-2017, αλλά πάντως πριν το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης 2017, συνιστά την κατάλληλη ενέργεια που απαιτεί ο νόμος για το χαρακτηρισμό των απαιτήσεων ως επισφαλών. Περαιτέρω, επικαλείται την ήδη κατατεθείσα αγωγή με Γενικό Αριθμό Κατάθεσης ΓΑΚ κατά την εταιρείας, στην οποία είχε επίσης σταλεί εξώδικη δήλωση στις και συμπεριλήφθηκε στην πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων του φορολογικού έτους 2017 καθώς και την κατατεθείσα αγωγή με Γενικό Αριθμό Κατάθεσης ΓΑΚ κατά την εταιρείας, στην οποία είχε επίσης σταλεί εξώδικη δήλωση στις και συμπεριλήφθηκε στην πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων του φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, εν προκειμένω, από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων σχημάτισε για την χρήση 2016 προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων ποσού 60.324,05€, όπως αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα, λαμβάνοντας τα αναφερόμενα στον πίνακα αυτόν μέτρα διασφάλισης των απαιτήσεων:

ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2016				
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ	% ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ	ΜΕΤΡΑ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ
.....	1.930,60	2008	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
.....	574,68	2009	100%	
.....	1.917,27	2013	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
.....	966,10	2011	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
.....	1.157,92	2013	100%	
.....	43.303,83	2011	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ - ΛΕΓΟΜΕΝΟ 27/12/2009
.....	1.424,46	2011	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
.....	4.689,89	2014	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
.....	1.763,59	2011	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

.....	1.735,32	2013	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
.....	860,39	2012	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
ΣΥΝΟΛΟ	60.324,05			

Περαιτέρω, στην ελεγχόμενη χρήση 2017 σχημάτισε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων ποσού 93.413,15€, με τα αναφερόμενα στον κάτωθι πίνακα μέτρα διασφάλισης:

ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2017				
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ	% ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ	ΜΕΤΡΑ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ
.....	3.920,00	2013	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
.....	89.493,15	2011	100%	ΕΞΩΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ - ΑΓΩΓΗ
ΣΥΝΟΛΟ	93.413,15			

Επειδή, από τον έλεγχο εκπλήρωσης των προϋποθέσεων για το σχηματισμό προβλέψεων των ανωτέρω επισφαλών απαιτήσεων διαπιστώθηκε ότι δεν έχει γίνει ορθή εφαρμογή του άρθρου 26 παρ. 1 του 4172/13, καθώς και της ΠΟΛ 1056/2015, ειδικότερα ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ως προς τη λήψη κατάλληλων μέτρων διασφάλισης του δικαιώματος είσπραξης των ως άνω απαιτήσεων καθώς οι εξώδικες πράξεις δεν αποτελούν από μόνες τους κατάλληλες ενέργειες διασφάλισης των απαιτήσεων, όπως αυτές ρητά καθορίζονται από την ΠΟΛ 1056/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/201, προκειμένου οι σχηματισθείσες προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων να εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται adhoc: α) με βάση το ύψος της απαίτησης, β) το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και γ) από άλλους παράγοντες. Ενέργειες που διασφαλίζουν το δικαίωμα είσπραξης της απαίτησης είναι ενδεικτικά, η άσκηση ένδικου βοηθήματος, η λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής κλπ.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1056/02-03-2015 σημαντικός παράγοντας, για τον προσδιορισμό της καταλληλότητας των ενεργειών είσπραξης είναι η κρίση της ελεγκτικής αρχής. Δηλαδή ο φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να κρίνει την καταλληλότητα των ενεργειών, αφού πρώτα συλλέξει τα απαραίτητα δικαιολογητικά, κάθε περίπτωση επισφαλούς απαίτησης θα πρέπει να κρίνεται ξεχωριστά τόσο από την επιχείρηση αλλά και από την εκάστοτε ελεγκτική αρχή, με κριτήρια το ύψος και τη φύση της απαίτησης, αλλά και το βαθμό φερεγγυότητας του κάθε οφειλέτη, ώστε να λαμβάνονται εκείνες οι ενέργειες, που θα αυξάνουν την πιθανότητα να επιφέρουν θετικά αποτελέσματα ως προς την είσπραξη της απαίτησης, αλλά και ταυτόχρονα θα αποτρέπουν τον καταχρηστικό σχηματισμό προβλέψεων.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, συνάγεται, ότι

ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης και διαγραφής επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ. Επιπλέον 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). Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες 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.**

Επειδή, ο προσφεύγων για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών του, δεν προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι προέβη στις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση των οφειλών των πελατών του, ήτοι σφράγιση επιταγών, αποφάσεις πληρωμής, κατάσχεση κλπ. Επιπλέον, ενώ οι προβλέψεις ανά πελάτη περιλαμβάνουν και απαιτήσεις σημαντικού ύψους όπως οι οφειλές των εταιρειών ποσού 43.303,83€ και 83.493,15€ αντίστοιχα, χρήσης 2011, ο προσφεύγων απέστειλε εξώδικες δηλώσεις το έτος 2018, μη προβαίνοντας σε καμία άλλη ενέργεια για τη διασφάλιση της είσπραξης των ως άνω ποσών, ενώ κατέθεσε αγωγή μόλις το έτος 2022.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, πέραν της αποστολής εξώδικων δηλώσεων, που δεν αποτελεί ενέργεια κατάλληλη για τη διασφάλιση των απαιτήσεων κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις, δεν προέβη σε καμία απολύτως άλλη ενέργεια διασφάλισης του δικαιώματος είσπραξης των ως άνω οφειλών, έτσι ώστε να είναι εφικτή η είσπραξή τους και να πληρούνται οι προϋποθέσεις σχηματισμού και φορολογικής αναγνώρισης των εν λόγω προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην απόέκθεση μερικού φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ. 434 καιοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων αναμορφώνοντας τα φορολογικά αποτελέσματα των ελεγχόμενων χρήσεων 2016 και 2017 με την προσθήκη σε αυτά, των ποσών 60.324,05€ και 93.413,15€ αντίστοιχα, ως λογιστικές διαφορές και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 201, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2016

- Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α-Γ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	10.446,35	70.770,40	70.770,40	60.324,05
	της συζύγου	13.754,12	13.754,12	13.754,12	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.199,16	23.353,76	23.353,76	21.154,60
Προκαταβολή φόρου		873,21	873,21	873,21	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		18,00	18,00	18,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3,60	3,60	3,60	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			10.577,30	10.577,30	10.577,30
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		80,82	3.801,16	3.801,16	3.720,34
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	3.824,79	39.277,03	39.277,03	35.452,24
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό Έτος 2017

- Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α-Γ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.323,71	85.026,27	85.026,27	78.702,56
	της συζύγου	13.513,58	13.513,58	13.513,58	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	413,78	28.829,93	28.829,93	28.416,15
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		18,00	18,00	18,0	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3,60	3,60	3,60	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			14.208,08	14.208,08	14.208,08
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		76,01	5.079,37	5.079,37	5.003,36
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.161,39	48.788,98	48.788,98	47.627,59
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.