



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/06/2021  
Αριθμός απόφασης: 1773

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020 και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

ε. Την ΠΟΛ 10649/04-03-2017 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**2.** 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».

**3.** Την υπ' αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **14/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της **εταιρείας** «.....» **με ΑΦΜ** ..... με έδρα στην ....., επί της ..... και ..... κατά της υπ' αριθμ...../...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5.Την υπ' αριθμ...../...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος 707.871,30 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 70.787,13 Ευρώ ήτοι συνολικό ποσό ύψους **778.658,43 Ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 29/06/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., .....

Συγκεκριμένα για την προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκε η με αριθμ...../2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δυνάμει του με αριθμ.ΕΜΠ/27.11.2017 δελτίου πληροφοριών από την Ειδική Γραμματεία ΣΔΟΕ Αττικής & Αιγαίου-Διεύθυνση Διοικητικής Υποστήριξης, Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Παραπόνων Πολιτών, και με παρατήρηση στο σώμα της ανωτέρω εντολής ελέγχου «Έλεγχος σχηματισμού προβλέψεων επισφάλειας».

Ειδικότερα στο εν λόγω δελτίο πληροφοριών αναφέρεται ότι: «Ο ορκωτός ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων του 2015 περιλαμβάνει σημαντικές επιφυλάξεις στην γνώμη του και κατέληξε να εκφράσει σύμφωνη γνώμη και όχι αδυναμία έκφρασης γνώμης καθώς και αναφορά για μη σύννομο σχηματισμό της απαιτούμενης πρόβλεψης επισφάλειας 3.300.000,00 €».

Ως προς το φορολογικό πιστοποιητικό του ορκωτού ελεγκτή στο κεφ.6.2. «ΕΠΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ» της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται το εξής:

Για την ελεγχόμενη οντότητα, συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65<sup>Α</sup> του ν.4174/2013 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης από την ελεγκτική εταιρεία «.....» δια του ορκωτού ελεγκτή αυτής κ. .... Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης συντάχθηκε με «Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη».

Με τον υπό κρίση έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές **2.440.935,53 ευρώ** που αφορούσαν σε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που διενήργησε η προσφεύγουσα

εταιρεία 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 προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** Η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε σχηματισμό προβλέψεων συνολικού ποσού **2.440.935,53 ευρώ** για 37 περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν.4172/2013 και τις οδηγίες της ΠΟΛ 1056/2015. Ειδικότερα η προσφεύγουσα είχε προβεί στις κατάλληλες νομικές ενέργειες για το σύνολο των ελεγχόμενων περιπτώσεων αλλά λόγω της υγειονομικής κρίσης δεν πρόλαβε να προσκομίσει στον έλεγχο τα αποδεικτικά στοιχεία και για τις 37 ελεγχόμενες υποθέσεις. Συγκεκριμένα προσκομίσθηκαν αποδεικτικά για τις 31 από τις 37 περιπτώσεις (19 περιπτώσεις με αποφάσεις διαταγών πληρωμής (**1<sup>η</sup> κατηγορία**), 11 περιπτώσεις με δικόγραφα αγωγών και 1 περίπτωση με αναγγελία στον πίνακα πιστωτών της πτωχευτικής περιουσίας (**2<sup>η</sup> κατηγορία**). Είχαν απομείνει άλλες 6 περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες η εταιρεία δεν είχε καταφέρει να προσκομίσει τα αντίστοιχα έγγραφα (**3<sup>η</sup> κατηγορία**), ωστόσο για τις δύο από αυτές τα αποδεικτικά στοιχεία ανευρέθηκαν και προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

**2<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** ο Έλεγχος, προβαίνει σε εσφαλμένη, αυθαίρετη και αντιφατική ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, αλλά και των ίδιων των Οδηγιών της Διοίκησης. Συγκεκριμένα, ο Έλεγχος, σε ό,τι αφορά, την **1<sup>η</sup> κατηγορία** υποθέσεων, εφαρμόζει, εντελώς αυθαίρετα, εσφαλμένα, αλλά και επιλεκτικά, διατάξεις, οι οποίες δεν τυγχάνουν εφαρμογής, στις εν λόγω ελεγχόμενες περιπτώσεις επισφάλειας (άρθρο 17 παρ. 1 του Ν. 4308/2014, άρθρο 3 παρ. 1, 8 παρ. 1, 21 παρ. 1 του Ν. 4172/2013), αντί των ισχυουσών, εν προκειμένω, διατάξεων, του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 και της Πολ. 1056/2015. Συγκεκριμένα για τις παρακάτω 19 περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες υφίστανται αποφάσεις διαταγών πληρωμής:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΕΛΑΤΗ (sap)	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	Ανοικτο υπολοιπο 31.12.15	Ποσο νομικής διεκδίκησης	Ποσο νομικής διεκδίκησης χωρίς ΦΠΑ	50%	100%
1				1.267.295,31	556.586,33	492.554,27		492.554,27
2				105.797,20	60.000,00	53.097,35		53.097,35
3				60.694,52	45.107,79	39.918,40		39.918,40
4				25.362,77	25.362,77	20.620,14		20.620,14
7				36.918,34	36.391,47	29.586,56		29.586,56
8				51.665,22	18.795,83	15.281,16		15.281,16
9				327.803,35	258.713,36	210.336,07		210.336,07
10				25.648,26	25.648,26	20.852,24		20.852,24
12				19.946,58	18.115,72	14.728,23	7.364,11	
14				30.882,01	30.882,01	25.107,33		25.107,33
15				56.676,40	20.000,00	16.260,16		16.260,16
16				83.108,20	83.108,20	67.567,64		67.567,64
17				210.749,84	127.390,00	103.569,11		103.569,11
19				47.227,20	6.000,00	4.878,05		4.878,05
20				6.698,20	6.698,00	5.445,53		5.445,53
23				16.280,51	14.358,90	11.673,90		11.673,90
25				97.727,54	55.335,54	48.969,50		48.969,50
30				148.740,49	135.905,61	120.270,45		120.270,45
33				287.557,94	71.557,94	63.325,61		63.325,61
	<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>			<b>2.906.779,88</b>	<b>1.595.957,73</b>	<b>1.364.041,70</b>	<b>7.364,11</b>	<b>1.349.313,47</b>

Επειδή όλες οι ανωτέρω περιπτώσεις αφορούσαν τιμολόγια πελατών που εκδόθηκαν πριν από το 2011 ή μέχρι το 2012, 2013 ή και το 2014 οι αντίστοιχες διαταγές πληρωμής είχαν ήδη εκδοθεί πριν από την έναρξη του φορολογικού έτους 2015, ο έλεγχος ενώ αποδέχθηκε ότι οι εν λόγω διαταγές αποτελούν κατάλληλες νόμιμες ενέργειες προς διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των επισφαλών απαιτήσεων ωστόσο απέρριψε την φορολογική πρόβλεψη επικαλούμενος την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και ότι βάσει της εν λόγω αρχής οι επίμαχες προβλέψεις έπρεπε να εγγραφούν στα έτη που εκδόθηκαν οι σχετικές διαταγές πληρωμής. Η διάταξη του άρθρου 26 του ν.4172/2013 καθώς και η ΠΟΛ 1056/2015 ουδόλως αναφέρει ως προϋπόθεση ισχύος αυτής την πρόσφατη δημιουργία των επισφαλών απαιτήσεων ή την πρόσφατη ανάληψη νομικών ενεργειών. Αντιθέτως αυτές απαιτούνται να είναι τουλάχιστον 12 μηνών προκειμένου να σχηματισθεί πρόβλεψη και επίσης ως αναφέρεται στην ΠΟΛ 1056/2015 αφενός για τον σχηματισμό των προβλέψεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις που προέκυψαν πριν την 01.01.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι την 31.12.2013 αφετέρου οι όποιες ενέργειες που έχουν ληφθεί πριν την 01.01.2014 για την διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή του άρθρου 26 του ν.4172/2013 και δεν απαιτείται να επαναληφθούν.

Πέραν των ανωτέρω περιπτώσεων ομοίως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την πρόβλεψη που αφορούσε την επισφαλή απαίτηση από την εταιρεία ..... και για την εταιρεία ..... για τις οποίες προσκομίσθηκε απόφαση πτώχευσης και αναγγελία απαιτήσεων καθώς ισχυρίσθηκε ότι η εν λόγω πρόβλεψη όφειλε να γίνει στα έτη που εκδόθηκαν οι σχετικές αποφάσεις πτώχευσης.

**3<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** Ο έλεγχος επίσης προβαίνει σε εσφαλμένη, αυθαίρετη και αντιφατική ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, αλλά και των ίδιων των Οδηγιών της Διοίκησης. Συγκεκριμένα, σε

ό,τι αφορά, την **2<sup>η</sup> κατηγορία** υποθέσεων, για τις οποίες για την διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των επισφαλών απαιτήσεων, ακολουθήθηκαν οι νομικές ενέργειες της κατάθεσης αγωγής, ο έλεγχος θεώρησε ότι η κατάθεση αγωγής από μόνη της ως ενέργεια δεν συνιστά κατάλληλη νομική ενέργεια διασφάλισης της απαίτησης. Ωστόσο στην ΠΟΛ 1056/2015 η διαδικασία αίτησης αγωγής αναφέρεται ως κατάλληλη νομική ενέργεια. Οι εν λόγω περιπτώσεις είναι οι εξής:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΕΛΑΤΗ (sap)	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	Ανοικτο υπολοιπο 31.12.15	Ποσο νομικής διεκδίκησης	Ποσο νομικής διεκδίκησης χωρίς ΦΠΑ	50%	75%	100%
6				14.000,00	14.000,00	11.382,11			11.382,11
11				15.185,19	15.185,19	12.345,68			12.345,68
13				59.569,27	58.383,45	47.466,22		35.599,66	
18				138.401,52	68.702,15	60.798,36			60.798,36
21				11.196,77	11.196,77	9.103,07			9.103,07
27				185.445,39	184.261,07	163.062,89			163.062,89
31				74.467,17	71.573,06	58.189,48			58.189,48
32				182.795,54	182.795,54	148.614,26			148.614,26
34				204.229,28	80.000,00	70.796,46	35.398,23		
35				33.273,87	33.273,87	27.051,93			27.051,93
36				113.433,82	113.433,82	92.222,62			92.222,62
	<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>			<b>1.091.997,82</b>	<b>832.804,92</b>	<b>701.033,08</b>	<b>35.398,23</b>	<b>35.599,66</b>	<b>582.770,40</b>

Επικουρικώς αναφέρεται ότι για τις περιπτώσεις των απαιτήσεων από τις εταιρείες ..... και ..... η προσφεύγουσα προσκόμισε επίσης εξώδικο και αίτηση για λήψη ασφαλιστικών μέτρων και επίσης για την δεύτερη εταιρεία προσκόμισε αγωγή με αίτημα την έκδοση διαταγής πληρωμής, ωστόσο ο έλεγχος αναφέρθηκε και πάλι στην κατάθεση αγωγής και ομοίως δεν έκανε δεκτές τις συγκεκριμένες φορολογικές προβλέψεις.

**4<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** Ο έλεγχος επίσης προβαίνει σε εσφαλμένη, ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, σε ό,τι αφορά, τις επισφαλείς απαιτήσεις των πελατών, οι οποίες, απαρτίζουν, πλέον, την **3<sup>η</sup> κατηγορία** των προβλέψεων, στις οποίες προέβη η εταιρεία, κατά το φορολογικό έτος 2015, ήτοι, στις τέσσερις (4), μόνο, πλέον, εναπομείνασες περιπτώσεις, εκ των συνολικών τριάντα επτά (37), της ελεγχόμενης λίστας, πελατών της εταιρείας, ο έλεγχος απέρριψε την φορολογική πρόβλεψη, αναφέροντας ότι δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά έγγραφα. Ωστόσο η προσφεύγουσα λόγω της έκτακτης κατάστασης υπέβαλε στην ελεγκτική αρχή σχετικό αίτημα παράτασης το οποίο όμως αγνοήθηκε και δεν της δόθηκε έτσι η ευκαιρία να προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα.

**5<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** ο Έλεγχος, απέρριψε τις προβλέψεις επισφάλειας, για το φορολογικό έτος 2015, στηριζόμενος επίσης, σε διατάξεις, οι οποίες δεν τυγχάνουν εφαρμογής. Εν προκειμένω ο έλεγχος επικαλείται ως προς την εκπεσιμότητα των προβλέψεων τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, και ισχυρίζεται την ανάληψη κατάλληλων ενεργειών, έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, ωστόσο για τις φορολογικές προβλέψεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 26 του ίδιου Νόμου, στις οποίες ουδόλως, έχει, ως προϋπόθεση, αυτής, την ανάληψη κατάλληλων ενεργειών, έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, όπως αποπειράται, εντελώς αυθαίρετα και εσφαλμένα, ο έλεγχος, να υποστηρίξει, οι κατάλληλες ενέργειες, πρέπει, απλώς, να έχουν λάβει χώρα, πριν το σχηματισμό πρόβλεψης, για τις επισφαλείς απαιτήσεις, που αφορούν.

**Επειδή στο άρθρο 31 παρ. θ του ν.2238/1994 ορίζεται:**

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

...

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιχειρήσεις, μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ....., δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Με την εξάντληση των ένδικων μέσων εξομοιούται η διαγραφή απαίτησης σύμφωνα με συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (Ν.3588/2007).

Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.



Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν 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 της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.».

### **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 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:

<b>Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)</b>	<b>Προβλέψεις (σε ποσοστό %)</b>
>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).

...

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 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 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 εκπιπτόμενες 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 «BHTA 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 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.

7....

8....

9...

10....

11...

12....

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** 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 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:**

«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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 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** εν προκειμένω στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων αναφέρονται τα εξής:

«Την 27.01.2020, επισκεφθήκαμε τις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας και ζητήσαμε να τεθούν στη διάθεση μας, όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά βάσει των οποίων διενεργήθηκαν εγγραφές στα βιβλία της και αφορούν τον σχηματισμό των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 (1.1-31.12.2015). Τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, είναι το αναλυτικό καθολικό των λογαριασμών:

- ✓ 44.11.00.001 – Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες μη εκπιπτ. – με υπόλοιπο λογαριασμού 13.889.468,26
- ✓ 44.11.00.002 – Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες (άρθ. 31 παρ. 1θ) – με υπόλοιπο λογαριασμού 0,00 € και
- ✓ 44.11.00.003 – Προβλ. Αποσβ. Επισφ. Απαιτήσεων εκπιπτ. Αρθ. 26 Ν. 4172 – με υπόλ. λογ/σμού 2.440.935,53€ .

...

**Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήσαμε στο περιεχόμενο των βιβλίων της ελεγχόμενης οντότητας, διαπιστώσαμε τα κατωτέρω:**

Στη φορολογική περίοδο 1.1.2015 – 31.12.2015, η ελεγχόμενη τηρεί τον λογαριασμό «44.11.00.003 – ΠΡΟΒΛ. ΑΠΟΣΒ. ΕΠΙΣΦ. ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΕΚΠΙΠ. ΑΡ. 26 Ν. 4172», στον οποίο έχει μεταφέρει προβλέψεις χρήσεως, το ποσό των 2.440.935,53 €.

Ημερ/νία	Αρ. Εγγρ.	Γ/θμιος	Περιγραφή Λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
31/12/15	.....	.....	.....	2.440.935,53	0,00
31/12/15	.....	.....	.....	0,00	2.440.935,53

**Από τον έλεγχο των ανωτέρω αναφερόμενων περιπτώσεων και με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του παρόντος μερικού επιτόπιου ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα εξής:...**  
Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται συνοπτικά ανά κατηγορία οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου:

A/A	Επωνυμία	Ποσό νομικής διεκδίκησης χωρίς ΦΠΑ	Νομική ενέργεια	Τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί μέχρι:	Σελίδα έκθεσης ελέγχου	
1	.....	492.554,27	12078/2013 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 15/12/2012	25	1 η κατηγορία
2	.....	53.097,35	2009,2010 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2011	26	1 η κατηγορία
3	.....	39.918,40	2009,2010 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2011	27	1 η κατηγορία
4	.....	20.620,14	2011 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2011	28	1 η κατηγορία
7	.....	29.586,56	2013 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 25/02/2013	30	1 η κατηγορία
8	.....	15.281,16	2012 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 23/08/2011	31	1 η κατηγορία
9	.....	210.336,07	2007 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	32	1 η κατηγορία
10	.....	20.852,24	2013 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2012	33	1 η κατηγορία
5	.....	178.293,67	2010, 2011, ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ , ΑΠΟΦΑΣΗ ΠΤΩΧΕΥΣΗΣ, ΑΝΑΓΓΕΛΙΑ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2011	29	1η κατηγορία
12	.....	7.364,11	2014 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/07/2014	35	1η κατηγορία
14	.....	25.107,33	2010 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	36	1η κατηγορία
15	.....	16.260,16	2012 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 06/07/2012	37	1η κατηγορία
16	.....	67.567,64	2011ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΩΝ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2011	38	1η κατηγορία

17	.....	103.569,11	2010 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	39	1η κατηγορία
19	.....	4.878,05	2012 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2011	41	1η κατηγορία
20	.....	5.445,53	2011ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΩΝ	ΜΕΧΡΙ 16/02/2011	42	1η κατηγορία
23	.....	13.236,19	2014 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 06/03/2012	44	1η κατηγορία
25	.....	48.969,50	2009 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	46	1η κατηγορία
29 A	.....	125.000,00	2006 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΚΑΙ 2007 ΑΠΟΦΑΣΗ ΠΤΩΧΕΥΣΗΣ, 2007 ΑΝΑΓΓΕΛΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ 125.000	ΜΕΧΡΙ 31/12/2011	49,69,73	1η κατηγορία
30 α	.....	58.692,80	2012 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΠΟΣΟ 58692,80	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	50	1η κατηγορία
33	.....	63.325,61	2010 ΔΙΑΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	52	1η κατηγορία
	<b>Σύνολο 1<sup>ης</sup> κατηγορίας</b>	<b>1.599.955,89</b>				
6	.....	11.382,11	2014 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2011	30	2η κατηγορία
11	.....	12.345,68	2014 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	34	2η κατηγορία
13	.....	35.599,66	2014 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 31/05/2014	35-36	2η κατηγορία
18	.....	60.798,36	2011 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	40	2η κατηγορία
21	.....	9.103,07	2005 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2010	43	2η κατηγορία

27	.....	163.062,89	2012 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 18/04/2 011	47	2η κατηγο ρία
31	.....	58.189,48	2014 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 08/03/2 011	51	2η κατηγο ρία
32	.....	51.041,09	2013 ΑΓΩΓΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΕΞΩΔΙΚΟ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 011	51-52, 70 ΚΑΙ 75	2η κατηγο ρία
34	.....	8.849,55	2015 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 19/12/2 014	53	2η κατηγο ρία
35	.....	27.051,93	2012 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 011	54	2η κατηγο ρία
36	.....	92.222,62	2013 ΑΓΩΓΗ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 011	55	2η κατηγο ρία
37	.....	96.710,26	2012 ΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ 3091/2015 ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΑ ΜΕ ΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΔΗΛΩΝΕΤΑΙ ΑΝΑΡΜΟΔΙΟΤ ΗΤΑ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 011	55, 59, 74	2η κατηγο ρία
30 β	.....	61.577,65	2012 ΑΓΩΓΗ ΓΙΑ ΤΟ ΠΟΣΟ 61.577,65	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 010	50	2η κατηγο ρία
	<b>Σύνολο 2<sup>ης</sup> κατηγορίας</b>	<b>687.934,35</b>				
22	.....	6.184,05	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΕ ΣΧΕΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 012	43	3η κατηγο ρία
24	.....	4.065,04	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΕ ΣΧΕΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 011	45	3η κατηγο ρία
26	.....	4.487,02	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΕ ΣΧΕΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 012	47	3η κατηγο ρία
28	.....	104.921,82	ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 011	48, 70	3η κατηγο ρία
29 B	.....	138.485,86	ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗ ΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ 125.000	ΜΕΧΡΙ 31/12/2 011	49,69, 73	3η κατηγο ρία



	Σύνολο 3 <sup>ης</sup> κατηγορίας	258.143,79			
	Γενικό Σύνολο	2.546.034,03			
	Υπόλοιπο στον λογαριασμό 44.11.00.003	105.098,50			
		2.440.935,53			

**Ειδικότερα οι διαπιστώσεις του ελέγχου έχουν ως εξής:**

**Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με την ένδειξη (1<sup>η</sup> κατηγορία)** ο έλεγχος έκρινε ότι σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου και τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ η προσφεύγουσα όφειλε να διενεργήσει πρόβλεψη κατά τον χρόνο που είχαν εκδοθεί οι αποφάσεις διαταγής πληρωμής και εσφαλμένα διενήργησε για πρώτη φορά πρόβλεψη στο υπό κρίση φορολογικό έτος.

**Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με την ένδειξη (2<sup>η</sup> κατηγορία)** ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει προβεί στις κατάλληλες νομικές ενέργειες για την είσπραξή τους και συγκεκριμένα για τις εν λόγω περιπτώσεις κρίθηκε ότι η άσκηση αγωγή από μόνης της δεν είναι αρκετή για να θεωρηθεί ότι πληροί τις προϋποθέσεις για την δημιουργία φορολογικής πρόβλεψης.

**Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με την ένδειξη (3<sup>η</sup> κατηγορία)** ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αναγνωρίζονται φορολογικά καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε σχετικά αποδεικτικά έγγραφα.

**Επειδή** από τις προαναφερθείσες διατάξεις του ισχύοντος και του προϊσχύοντος ΚΦΕ, διαπιστώνεται ότι με τις νέες διατάξεις άρθρου 26 του ν.4172/2013 θεσμοθετείται διαφορετικός τρόπος προσδιορισμού των φορολογικών προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων σε σύγκριση με τις προηγούμενες διατάξεις του άρθρου 31 παρ.θ του ν.2238/1994 και για τον λόγο αυτό μετά την 01.01.2014 το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994 όπως αυτό έχει τροποποιηθεί από τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων κλείνει και μεταφέρεται στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτος 2015.

Σημειώνεται ότι με τις νέες διατάξεις δεν γίνεται πλέον μαζική πρόβλεψη (ήτοι η επιχείρηση σχημάτιζε πρόβλεψη, ανεξαρτήτως αν υπήρχαν ή δεν υπήρχαν περιπτώσεις πελατών που καθυστερούσαν τις πληρωμές τους, ή αν μια απαίτηση για οποιονδήποτε λόγο, καθίστατο επισφαλής ή ανεπίδεκτη είσπραξης) αλλά για την δημιουργία προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων εξετάζονται συγκεκριμένα στοιχεία για κάθε απαίτηση ξεχωριστά όπως:

- να υφίσταται ανείσπρακτη και ληξιπρόθεσμη απαίτηση,
- να έχει παρέλθει συγκεκριμένος χρόνος από τότε που έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη η απαίτηση

-να έχουν ληφθεί πριν τον σχηματισμό της πρόβλεψης οι κατάλληλες νομικές ενέργειες για την εξασφάλιση της είσπραξης αυτών,

Ήτοι καθοριστικό για την δημιουργία φορολογικών προβλέψεων για κάθε φορολογικό έτος, δεν είναι ο χρόνος που λήφθηκαν οι κατάλληλες νομικές ενέργειες για την διασφάλιση είσπραξης αυτών ώστε να εγγραφούν στην ανάλογη χρήση αλλά εξετάζεται κάθε φορά **ο χρόνος που έχει παρέλθει από τότε που έχουν καταστεί ανείσπρακτες και ληξιπρόθεσμες οι απαιτήσεις** και επίσης εάν για τις επισφαλείς απαιτήσεις έχουν ληφθεί **πριν τον χρόνο σχηματισμού των προβλέψεων και μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού του εκάστοτε έτους εντός του οποίου δημιουργείται πρόβλεψη, οι κατάλληλες νομικές ενέργειες** για την είσπραξή τους. Αυτό σημαίνει ότι δεν γίνεται να σχηματισθεί φορολογική πρόβλεψη βασιζόμενη σε στοιχεία και γεγονότα τα οποία συνέβησαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού του κάθε φορολογικού έτους.

Άλλωστε και στην **Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1056/2015** σαφώς αναφέρεται ότι οι όποιες ενέργειες που αφορούν σε ανείσπρακτες απαιτήσεις πριν την 01.01.2014 και οι οποίες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και **χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την εν λόγω Απόφαση λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν**. Ενώ και με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1080/2017 δίνεται η δυνατότητα σχηματισμού φορολογικής πρόβλεψης και μεταγενέστερα των νομικών ενεργειών που έχουν αναληφθεί, κατά τον χρόνο κατάθεσης της αίτησης κήρυξης σε πτώχευση στο δικαστήριο.

Σε κάθε περίπτωση διαπιστώνεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4172/2031 δεν απαγορεύουν την διενέργεια πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις που κατέστησαν επισφαλείς σε προηγούμενα έτη ήτοι δεν καθορίζουν τον χρόνο σχηματισμού της πρόβλεψης, κάτι για το οποίο, λόγω της φύσης της πρόβλεψης η οποία διαφοροποιείται από την δαπάνη, η ίδια η επιχείρηση κρίνει και αποφασίζει βάσει και το σχετικό νομικό πλαίσιο (Ε.Λ.Π.- Για λογιστικούς σκοπούς, η απομείωση των απαιτήσεων είναι θέμα απόφασης της διοίκησης της επιχείρησης, βάσει των πραγματικών συνθηκών αναφορικά με την εισπραξιμότητα των απαιτήσεων -ΣΛΟΤ 677/2016), αλλά με τις ανωτέρω φορολογικές διατάξεις καθορίζονται μόνο οι προϋποθέσεις σχηματισμού και φορολογικής αναγνώρισης αυτής.

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω:

**Ως προς τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με την ένδειξη (1<sup>η</sup> κατηγορία):** Στην οικεία έκθεση ελέγχου βάσει των δικαιολογητικών που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου διαπιστώνεται ότι δεν αμφισβητείται ούτε η καταλληλότητα των νομικών ενεργειών αλλά ούτε και ο χρόνος που έχει παρέλθει από τότε που έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες οι συγκεκριμένες απαιτήσεις, μάλιστα ο έλεγχος αναφέρει ότι η προσφεύγουσα ***«είχε την δυνατότητα να εγγράψει πρόβλεψη επισφαλειών»*** όμως σε προγενέστερη χρήση επικαλούμενος την αρχή του δεδουλευμένου, καθώς όλες οι κατάλληλες νομικές ενέργειες πραγματοποιήθηκαν στο παρελθόν και όχι στο υπό κρίση φορολογικό έτος. Ωστόσο η φορολογική αναγνώριση της πρόβλεψης ως αναφέρθηκε εξαρτάται μόνο από το εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται συγκεκριμένα στο άρθρο 26 του ΚΦΕ και της

Απόφασης ΠΟΛ 1056/2015 και στις οποίες σαφώς παραπέμπουν οι διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. και οι οδηγίες της Απόφασης ΠΟΛ 1113/2015.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης αιτιολογίας του ελέγχου ως προς τις εν λόγω λογιστικές διαφορές προβλέψεων συνολικού ποσού **1.599.955,89 ευρώ βασίμως προβάλλονται.**

### **Ως προς τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με την ένδειξη (2<sup>η</sup> κατηγορία):**

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω για την δεύτερη κατηγορία απαιτήσεων ο έλεγχος έκρινε ότι η κατάθεση αγωγής από μόνη της δεν αποτελεί την κατάλληλη νομική ενέργεια για την διασφάλιση είσπραξης της απαίτησης.

Σημειώνεται ότι για την απαίτηση από την εταιρεία ..... πέραν της από 28/05/2013 αγωγής που κατατέθηκε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... για ύψος απαίτησης 120.000 ευρώ προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στον έλεγχο και τα εξής:

-το από 30/03/2011 εξώδικο που είχε κοινοποιηθεί στην εν λόγω εταιρεία ζητώντας την καταβολή των 182.795,54 ευρώ και

-η από 03/06/2013 αίτηση της προσφεύγουσας για διαδικασία ασφαλιστικών μέτρων με την οποία ζητείται η απαγόρευση οιασδήποτε ουσιαστικής και νομικής μεταβολής της ακίνητης περιουσίας της ..... Στο πόρισμα του ελέγχου ωστόσο ως προς την απόρριψη της συγκεκριμένης πρόβλεψης γίνεται αναφορά μόνο στην αγωγή και δεν αναφέρονται και οι ανωτέρω ενέργειες στις οποίες είχε προβεί η προσφεύγουσα για την είσπραξη των απαιτήσεών της. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται ως ορίζεται στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, επαρκής και τεκμηριωμένη αιτιολογία από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής για την απόρριψη της εν λόγω πρόβλεψης δεδομένου ότι διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα έχει προβεί και σε άλλες νομικές ενέργειες που προβλέπονται στην Απόφαση ΠΟΛ 1056/2015 πλην της αγωγής, και συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την συγκεκριμένη φορολογική πρόβλεψη βασίμως προβάλλονται.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, και για τις λοιπές περιπτώσεις απαιτήσεων της 2<sup>ης</sup> κατηγορίας δεν δύναται να θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα δεν έχει προβεί σε κατάλληλες νομικές ενέργειες για την είσπραξή τους καθώς ως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα και αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα έχει προβεί σε άσκηση αγωγής ήτοι σε άσκηση ένδικου βοηθήματος, περίπτωση ενέργειας η οποία αναφέρεται στην Απόφαση ΠΟΛ 1056/2015 ως πρώτο παράδειγμα για τις κατάλληλες νομικές ενέργειες συγκεκριμένα στη εν λόγω Απόφαση αναφέρεται το εξής:

«από 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.

Ενώ επίσης στην εν λόγω Απόφαση αναφέρεται σαφώς ότι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την εγκύκλιο δεν απαιτείται να επαναληφθούν.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο έλεγχος απορρίπτει τις ως άνω προβλέψεις με μόνη αναφορά ότι «η αγωγή δεν αποτελεί από μόνη της κατάλληλη ενέργεια» χωρίς ωστόσο να τεκμηριώνει περεταίρω ότι για τις συγκεκριμένες απαιτήσεις υφίσταται πιθανότητα είσπραξής τους (στοιχεία ως προς την φερεγγυότητα των πελατών ή χρεωστών) ή χωρίς να αναφέρει σε τι άλλες ενέργειες όφειλε να προβεί η προσφεύγουσα εταιρεία, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την φορολογική πρόβλεψη των επισφαλών απαιτήσεων της 2<sup>ης</sup> κατηγορίας συνολικού ποσού **687.934,35 ευρώ** βασίμως προβάλλονται.

### **Ως προς τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με την ένδειξη (3<sup>η</sup> κατηγορία):**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Απόφασης ΠΟΛ 1056/2015 ορίζεται ότι σε κάθε περίπτωση η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης και οφείλει να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει για την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης ενώ και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 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.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκόμισε κανένα άλλο έγγραφο που να αφορά τις συγκεκριμένες απαιτήσεις. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί που αφορούν τις φορολογικές προβλέψεις της 3<sup>ης</sup> κατηγορίας ποσού **258.143,79 ευρώ** απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω οι τελικές λογιστικές διαφορές με την παρούσα Απόφαση έχουν ως εξής:

<b>ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ</b>
83.11.00.001	ΠΡΟΒΛ.ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΣΦ.ΑΠΑΙΤΗΣ. ΕΚΠΙΠ.ΑΡ.26 Ν.4172/2013	2.440.935,53	258.143,79

## Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **14/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ....../...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

### Φορολογικό έτος 2015

Φορολογική αναμόρφωση Λογαριασμού "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
Φορολογικά κέρδη χρήσης	4.928.935,41	4.928.935,41	4.928.935,41	0,00
Φορολογική ζημιά χρήσης				
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται				
1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	18.463.752,95	18.463.752,95	18.463.752,95	0,00
Επιπλέον Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	0	2.440.935,53	258.143,79	258.143,79
Σύνολο κερδών	23.392.688,36	25.833.623,89	23.650.832,15	258.143,79
Ποσό που φορολογήθηκε από προηγ. χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	4.988.048,91	4.988.048,91	4.988.048,91	0,00
Κέρδη φορολογικού έτους	18.404.639,45	20.845.574,98	18.662.783,24	258.143,79
Ζημιά φορολογικού έτους				
Κέρδη	18.404.639,45	20.845.574,98	18.662.783,24	258.143,79



ζημιά				
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων				
Κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση	18.404.639,45	20.845.574,98	18.662.783,24	258.143,79
Ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση				
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΤΕΛΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικά κέρδη	18.404.639,45	20.845.574,98	18.662.783,24	258.143,79
α. Φόρος που αναλογεί 29%	5.337.345,44	6.045.216,74	5.412.207,14	74.861,70
ζ. Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	5.337.345,44	6.045.216,74	5.412.207,14	74.861,70
η. Μείον φόρος προκαταβλήθηκε	1.520.519,11	1.520.519,11	1.520.519,11	0,00
θ. Μείον φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	1.328,43	1.328,43	1.328,43	0,00
				0,00
ιζ. Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				0,00
ιη. Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	3.815.497,90	4.523.369,20	3.890.359,60	74.861,70
				0,00
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				0,00
ιθ. Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	3.154.247,12	3.154.247,12	3.154.247,12	0,00
(κ) Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	0,00	0,00	0,00	0,00
(κα) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,00	0,00	0,00	0,00
(κυ) Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 του ν.3986/2011	2.800,00	2.800,00	2.800,00	0,00
(κδ) άθροισμα	3.157.047,12	3.157.047,12	3.157.047,12	0,00
(κε) Χρεωστικό ποσό	6.972.545,02	7.680.416,32	7.047.406,72	74.861,70

(κστ) Πιστωτικό ποσό				0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.972.545,02	7.680.416,32	7.047.406,72	74.861,70
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή				0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ				0,00
(κη) Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		70.787,13	0,00	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.972.545,02	7.751.203,45	7.047.406,72	74.861,70

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

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης  
Διαφορών**

**ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.