



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/05/2018

Αριθμός απόφασης: 1001

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /27.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./27.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), κύριος φόρος ποσού 8.347,26€, πρόσθετος φόρος ποσού 9.823,24€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.706,88€, ήτοι συνολικό ποσό 19.877,38€, λόγω αποκλίσεων των δεδομένων των βιβλίων με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το συνυποβαλλόμενο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών [έντυπο Ε3].

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε βάσει της από 27/12/2017 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 110/17.05.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η έκθεση ελέγχου είναι αόριστη και ανατιολόγητη διότι ο έλεγχος δεν αναφέρει τους λόγους απόρριψης των ισχυρισμών που προέβαλε στο υπόμνημα – απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/2013, ούτε γίνεται κάποια αναφορά σε διατάξεις επί των οποίων βασίζεται το συμπέρασμά του. Η επανεκτύπωση των θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων, μόλις έγινε αντιληπτό το σφάλμα παραμετροποίησης του λογισμικού της μηχανογραφημένης λογιστικής και η εκτύπωση αρχικώς ελλιπών μηνιαίων καταστάσεων πραγματοποιήθηκε σε χρόνο πριν την έκδοση της εντολής και την έναρξη του ελέγχου, ενώ στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από τα άρθρα 57 – 61 του ν.4446/2016 οικειοθελούς συμμόρφωσης υποβλήθηκε δήλωση εισοδήματος με την οποία αποκαταστάθηκε πλήρως η ασυμφωνία μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και των δηλώσεων.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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, με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 24 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ενημερώνει τα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματός του μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, εκτυπώνει: α) ..., β) μηνιαία κατάσταση στην οποία εμφανίζονται μόνο τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων εξόδων».

Επειδή, με το άρθρο 17 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/92 ΦΕΚ 84 Α) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.... 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1)..... ι) Η εκπρόθεσμη εκτύπωση ή εγγραφή σε οπτικό δίσκο κάθε βιβλίου ή κατάστασης που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.....». Συνεπώς, ο νομοθέτης δεν συμπεριέλαβε την εκπρόθεσμη εκτύπωση θεωρημένων βιβλίων στις παραβάσεις εκείνες που χαρακτηρίζονται ιδιάζουσες ή φέρουν αυξημένο συντελεστή βαρύτητας λόγω ιδιαίτερης σημασίας.

Επειδή, με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. 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: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης..... 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.....».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να

προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.4446/2017 ορίζεται ότι: «Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1006/2017 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Κατά την υποβολή της αρχικής ή τροποποιητικής χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. προσκομίζονται, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτουν τα ποσά τα οποία δηλώνονται....». Συνεπώς, η φορολογική αρχή αποδέχθηκε, καταρχάς, κατά την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τις προσκομισθείσες μηνιαίες καταστάσεις εσόδων – εξόδων από τις οποίες προέκυπταν τα δηλωθέντα ποσά.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ν.4446/2017 ορίζεται ότι: «Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές....».

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, αρχικά, εκτύπωσε τις σελίδες από 33 έως 36 των με ΑΠΘ 2440/2008 θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων εσόδων – εξόδων που περιελάμβαναν τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011. Εν συνεχεία, σε ανύποπτο χρόνο, διαπίστωσε ότι τα εκτυπωμένα δεδομένα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 και της φορολογικής περιόδου 01/10/2011 –

31/12/2011, λόγω σφάλματος παραμετροποίησης του λογισμικού μηχανογραφικής λογιστικής, διέφεραν από τα πραγματικά καταχωρημένα ποσά και τα διαφυλαχθέντα φορολογικά στοιχεία. Κατόπιν της διαπίστωσης αυτής, επανεκτύπωσε ορθώς τις μηνιαίες καταστάσεις εσόδων – εξόδων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 και της φορολογικής περιόδου 01/10/2011 – 31/12/2011 στις σελίδες από 37 έως 41 των με ΑΠΘ 2440/2008 θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων εσόδων – εξόδων. Η επανεκτύπωση αυτή πραγματοποιήθηκε εκπρόθεσμα αλλά σε κάθε περίπτωση πριν την ενημέρωση των μηνιαίων καταστάσεων των επόμενων διαχειριστικών περιόδων 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013 οι οποίες εκτυπώθηκαν στις επόμενες θεωρημένες σελίδες. Το σύνολο των εκτυπωμένων θεωρημένων καταστάσεων προσκομίσθηκε στον έλεγχο, ο οποίος, δίχως να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις αναφορικά με την εξέταση των πραγματικών περιστατικών και την καταχώρηση εγγραφών (αγορές, τιμολόγια δαπανών, μισθοδοσία, αποσβέσεις κ.α.) στις αναλυτικές καταστάσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων και την εκτύπωση των συνόλων αυτών στις θεωρημένες, απέρριψε ανατιολόγητα και ατεκμηρίωτα τα δεδομένα της εκπρόθεσμα εκτυπωμένης σελίδας 41 της με ΑΠΘ 2440/2008 θεωρημένης μηνιαίας κατάστασης εσόδων – εξόδων της φορολογικής περιόδου 01/10/2011 – 31/12/2011 η οποία συμπεριλαμβάνει και τα σύνολα του έτους.

Επειδή, από τα δεδομένα του συνόλου των τηρούμενων θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων εσόδων – εξόδων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα ανήλθαν σε 285.521,57€, το κόστος πωληθέντων στο ποσό των 89.134,04€, οι δαπάνες στο ποσό των 101.336,89€ και τα φορολογητέα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν στο ποσό των 95.050,64€.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. 219/2011/30.10.2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, βάσει των άρθρων 57 – 61 του ν.4446/2017, προσκομίζοντας τα απαιτούμενα στοιχεία για την απόδειξη της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, στην οποία συμπεριέλαβε όλα τα δεδομένα των ενημερωμένων και εκτυπωμένων θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011. Ο φόρος που προέκυψε συνολικού ποσού 35.013,71€ βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον ΑΧΚ/1/01.11.2017 (ΑΤΒ/01.11.2017). Ως εκ τούτου με την υποβολή της εν λόγω δήλωσης αποκατέστησε τα προκύψαντα από τα βιβλία οικονομικά αποτελέσματα και βεβαιώθηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, έχουν νομικό έρεισμα, προβάλλονται βάσιμα και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 24/01/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ.

...../27.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./27.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	8.347,26 €	0,00 €	-8.347,26 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.823,24 €	0,00 €	-9.823,24 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.706,88 €	0,00 €	-1.706,88 €
Σύνολο για καταβολή	19.877,38 €	0,00 €	-19.877,38 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.