



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604504

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 17-7-2017

Αριθμός απόφασης: 3943

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 ισχύει.
 - 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 21-3-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΓΛΥΦΑΔΑΣ, οδός, με έδρα επιχείρησης στην ΑΘΗΝΑ, οδός, κατά της με αριθμό/ 14-02-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012, της με αριθμό/ 14-02-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, της με αριθμό/ 14-02-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, της με αριθμό/ 14-02-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/ 14-02-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012, την με αριθμό/ 14-02-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/ 14-02-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, την με αριθμό/ 14-02-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 14-2-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-3-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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 με αριθμό/ 14-02-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στον προσφεύγοντα ποσού 3.200,0€.

Με την με αριθμό/ 14-02-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 2.820,48€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 3.384,58€, ήτοι 6.205,06€.

Με την με αριθμό/ 14-02-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 0€.

Με την με αριθμό/ 14-02-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 3.828,36€ (αντί πιστωτικού ποσού 249,71€ βάσει της δήλωσης του προσφεύγοντα), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 3.833,39€ $[(3.828,36€ + 249,71€) \times 94\%]$, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 490,25€, ήτοι 8.401,71€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 14-2-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/ 10-10-2016 εντολής ελέγχου.

Με το με αριθμό/ 11-2-2016 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. τα με αριθμό-ΥΣΕ-2/2012, ΥΣΕ/2016 Υπηρεσιακά Σημειώματα Διαπιστώσεων και η με αριθμό-ΚΤΧ-1/2012 έκθεση κατάσχεσης. Σύμφωνα με τα Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε εκδώσει Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης. Ο προσφεύγων ξεκίνησε δραστηριότητα στις 28-12-1998 και διέκοψε εργασίες στις 25-9-2015. Κατόπιν του παραπάνω εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος απέστειλε τη με αριθμό/ 12-10-2016 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οποία ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων. Ο έλεγχος αναμόρφωσε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης με βάση τα παρακάτω:

Για τη χρήση 2012

- Δεν αναγνώρισε το αρνητικό μικτό κέρδος ποσού -157.798,98€, το οποίο οφείλεται στο γεγονός ότι στα βιβλία του προσφεύγοντα αναγράφεται απόθεμα αρχής 185.674,27€ και απόθεμα λήξης αναγράφεται το 10% των αγορών του έτους λόγω μη σύνταξης απογραφής, ποσού 4.813,78€. Έλαβε υπόψη του τον προβλεπόμενο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (6216) 16%, το δηλωμένο συντελεστή μικτού κέρδους της προηγούμενης χρήσης 46% και της επόμενης χρήσης 26%. Αναπροσάρμοσε το απόθεμα έναρξης της χρήσης 2012 σε: $10\% \times 79.735,93€ \text{ αγορές της χρήσης } 2011 = 7.973,59€, \text{ με αποτέλεσμα το μικτό κέρδος της}$

επιχείρησης για τη χρήση 2012 να διαμορφώνεται σε 19.901,7€, αντί για ζημιά ποσού 157.798,98€. Τη διαφορά της αξίας του αποθέματος αρχής της χρήσης 2012 ($185.674,27€ - 7.973,59€ = 177.770,68€$) την προσθέτει ο έλεγχος στις λογιστικές διαφορές.

- Δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 43.199,54€, γιατί δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο οι καταβολές των ασφαλιστικών εισφορών.
- Δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες για ενοίκια ποσού 6.083,12€, γιατί αφορούν σε ενοίκια των μηνών Ιουνίου, Ιουλίου και Αυγούστου του έτους 2011 και δεν μπορούν να μεταφερθούν σε επόμενη χρήση, βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- Ποσό 7.064,79€ για λοιπές δαπάνες βιβλίων που έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης έχει περαστεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ε3 ως 40.379,47€. Την προκύπτουσα διαφορά $40.379,47€ - 7.064,79€ = 33.314,68€$ την προσθέτει ο έλεγχος στις λογιστικές διαφορές.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών του προσφεύγοντα, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994.

Για τη χρήση 2013

- Δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 28.564,62€, γιατί δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο οι καταβολές των ασφαλιστικών εισφορών.
- Δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες για ενοίκια ποσού 9.361,8€, γιατί αφορούν σε ενοίκια προγενέστερης χρήσης και δεν μπορούν να μεταφερθούν σε επόμενη χρήση, βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Συνετάχθη το με αριθμό/ 25-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επιδόθηκε μαζί με την με αριθμό προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.,καιπροσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στις 30-11-2016. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/ 19-12-2016 υπόμνημά του. Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκαν οι από 14-2-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στις 20-2-2017 στην οικία του προσφεύγοντα, λόγω απουσίας του.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Ο έλεγχος δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να διαπιστώσει εάν υπήρξαν παραβάσεις στις επίμαχες παραγγελίες – από τις 53 παραγγελίες που υπήρχαν στα κατασχεμένα από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ μπλοκ, οι 4 έχουν διαφοροποίηση και μείωση στη συνολική τους τιμή, 5 έχουν διαφοροποίηση στα είδη και αύξηση της τιμής τους και οι 3 ακυρώθηκαν, εκ των οποίων οι 2 άνευ προκαταβολής. Η παραγγελία της κας, για την οποία του είχε δοθεί προκαταβολή 20€, τελικά ακυρώθηκε και της επεστράφησαν τα χρήματα της προκαταβολής. Τις μεταβολές αυτές τις κατέγραψε στις φωτοτυπίες των παραγγελιών, διότι στις 2-5-2012 του κατασχέθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ τα βιβλία και στοιχεία. Οι αποδείξεις που έχει εκδώσει αντιστοιχούν στα ποσά που πράγματι έλαβε. Παρέδωσε στη Δ.Ο.Υ. φωτοτυπίες των παραγγελιών με την απόδειξη λιανικής πώλησης που αντιστοιχεί στην καθεμία.
- Στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι για τη χρήση 2012 είχε εκδοθεί η με αριθμό/2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για μη έκδοση 3 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης με συνολική αποκρυβείσα αξία 2.075€, ενώ στο Υ.Σ.Ε. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι για τη συγκεκριμένη χρήση δεν είχε εκδώσει ο προσφεύγων 2 αποδείξεις αξίας 400€ και 150€.
- Αναφορικά με το απόθεμα αρχής της χρήσης 2012, ακολούθησε τις παραδεκτές αρχές της λογιστικές και τα με αριθμό/ 28-6-2007 και/ 6-2-2004 έγγραφα, όπως αυτά αναφέρονται και στο βιβλίο του κ. Σταματόπουλου με τίτλο «περί ανάλυσης-ερμηνείας Κώδικα Φορολογικών βιβλίων και στοιχείων» 11^η έκδοση.
- Τα ενοίκια των μηνών Σεπτέμβριος 2011 – Νοέμβριος 2012 τα όφειλε στο Γενικό Επιτελείο Ναυτικού και με την από 28-5-2013 Απόφαση του καταλογίστηκαν μαζί με τόκους υπερημερίας και χαρτόσημο και ζητήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η είσπραξη του οφειλόμενου ποσού των 53.214,65€ και η κατάθεσή του στον τραπεζικό λογαριασμό του Γενικού Επιτελείου Ναυτικού. Ως εκ τούτου, θα έπρεπε να αναγνωριστούν από τον έλεγχο και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες της φορολογικής διοίκησης» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016: «2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013: *«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, στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναγράφονται τα έγγραφα του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ και η με αριθμό/2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ, από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν είχε εκδώσει Α.Λ.Π. σε 3 περιπτώσεις για τη χρήση 2012.

Επειδή ο έλεγχος συνέκρινε τα στοιχεία των παραγγελιών, όπως αυτά είχαν κατασχεθεί με τη με αριθμό-ΚΤΧ-1 έκθεση κατάσχεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με τις εκδοθείσες Α.Λ.Π. και από την αντιπαραβολή συμπέρανε ότι: α) σε 9 περιπτώσεις οι φερόμενες ως αντίστοιχες Α.Λ.Π. ήταν διαφορετικές ως προς το ποσό από αυτό που αναγραφόταν στις παραγγελίες, β) σε 3 περιπτώσεις δεν είχε εκδοθεί Α.Λ.Π.. Βάσει των ευρημάτων του ελέγχου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα παράβαση μη έκδοσης 12 Α.Λ.Π. για τη χρήση 2012.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι είχε εκδώσει αποδείξεις λιανικής πώλησης σε όλες τις προαναφερθείσες 9 περιπτώσεις και το ποσό των αποδείξεων είναι διαφορετικό από το ποσό που αναγραφόταν στις παραγγελίες, διότι υπήρξαν αλλαγές σε αυτές μεταγενέστερα από την ημερομηνία που πραγματοποίησε κατάσχεση στα βιβλία και στοιχεία του το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Στις υπόλοιπες 3 περιπτώσεις ισχυρίζεται ότι οι παραγγελίες ακυρώθηκαν.

Επειδή δεν προσκομίζονται από τον προσφεύγοντα στοιχεία που αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του και να ταυτίζουν τις εκδοθείσες αποδείξεις με τις φερόμενες ως αντίστοιχες παραγγελίες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή στοιχείο του φακέλου είναι και η με αριθμό/ 2-11-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ, στην οποία αναγράφεται ότι καταλογίζεται: *Α) Μία (1) παράβαση, γιατί δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. από τη Φ.Τ.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε πελάτη, για πωλήσεις ειδών γάμου, αξίας 1.525,00 €, κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 13 §§ 1 & 3 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Β) Δύο (2) παραβάσεις, γιατί δεν εξέδωσε ισάριθμες Α.Λ.Π. από τη Φ.Τ.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε δύο πελάτες, για πωλήσεις ειδών γάμου, αξίας 400,00 € και 150,00 € αντίστοιχα, κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 13 §§ 1 & 3 και 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).* Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος έχει λανθασμένα αναγράψει στις οικείες εκθέσεις ελέγχου ότι για τη χρήση 2012 είχε ήδη επιβληθεί στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ πρόστιμο για μη έκδοση 3 Α.Λ.Π. ποσού 2.075€ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τη χρήση 2012

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε για το 2012: α) η μη έκδοση αποδείξεων σε 12 περιπτώσεις, βάσει του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, β) η μη έκδοση αποδείξεων σε 3 περιπτώσεις, βάσει του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ, που βασίστηκε στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ και γ) ότι λοιπές δαπάνες βιβλίων ποσού 7.064,79€, βάσει των τηρούμενων βιβλίων του προσφεύγοντα, είχαν μεταφερθεί **ανακριβώς** στην δήλωση Ε3 ως ποσού 40.379,47€, εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 30 παρ.2 του Π.Δ.186/1992, με αποτέλεσμα τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα να προσδιοριστούν εξωλογιστικά.

Επειδή, η επιχείρηση δεν είχε υποχρέωση σύνταξης απογραφής τη χρήση 2012, διότι ο τζίρος της ήταν μικρότερος από 150.000€. Τη χρήση 2011 είχε υποχρέωση σύνταξης απογραφής και το τελικό απόθεμα ήταν 185.674,27€, το οποίο αποτελεί αρχικό απόθεμα για τη χρήση 2012. Το τελικό απόθεμα για τη χρήση 2012 είναι το 10% των αγορών της χρήσης (48.137,77€), ήτοι 4.813,78€. Το κόστος πωληθέντων για τη χρήση 2012 είναι: Απόθεμα Αρχής + Αγορές – Απόθεμα Τέλους = 185.674,27€ + 48.137,77€ - 4.813,78€ = 228.998,26€.

Επειδή από τις κείμενες διατάξεις δεν προκύπτει ότι δεν δύναται μια επιχείρηση να έχει αρνητικό μεικτό κέρδος και σε κάθε περίπτωση, εφόσον το αμφισβητεί, έπρεπε να τεκμηριώσει τα συμπεράσματά του στη βάση ουσιαστικών και καθολικών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ο έλεγχος δεν έπρεπε να στηριχθεί σε στοιχεία που έλαβε δειγματοληπτικά, αλλά σε συνολικά στοιχεία και να αποδείξει ότι το αρνητικό μεικτό κέρδος οφείλεται σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικών σε συγκεκριμένες συναλλαγές. Περαιτέρω, δεν έλαβε υπόψη ότι το κόστος πωληθέντων στην ουσία προσδιορίζεται τεκμαρτά και όχι με βάση πραγματική απογραφή, ενώ ταυτόχρονα υπάρχει πτώση του τζίρου της επιχείρησης. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο επαναπροσδιορισμός του κόστους πωληθέντων και του μεικτού κέρδους της επιχείρησης είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένος και επομένως η λογιστική διαφορά των 177.770,68€ θα πρέπει να αφαιρεθεί, γενομένου δεκτού ως βάσιμου του σχετικού προβαλλόμενου λόγου της προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994: *«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.*

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που προβλέπεται από

την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.»

Εκ της ανωτέρω διάταξης συνάγεται ότι για τις δαπάνες μισθοδοσίας ορθά ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς δεν προσκομίστηκαν οι καταβολές των ασφαλιστικών εισφορών, όπως ρητά αναφέρουν οι εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό 1009074/157/A0012/ 13-5-2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος «Χρόνος έκπτωσης δαπάνης ενοικίου για εγκατάσταση επιχείρησης»: «2. Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. 3. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι. 4. Η Δ/νση του ΚΒΣ με το Υ.Σ. 63/17.04.2008 έγγραφό της μας γνωστοποίησε ότι η απόδειξη είσπραξης ενοικίου που εκδίδεται από τον εκμισθωτή καταχωρείται στα βιβλία (Β' ή Γ' κατηγορίας) του μισθωτή επιτηδεύματός, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης καταβολής του. Στην περίπτωση μη καταβολής μισθωμάτων ή μη εμπρόθεσμης καταβολής τους και εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΕ η έκπτωσή τους ανεξάρτητα από την καταβολή τους θα πρέπει να γίνονται σχετικές εγγραφές (λογισμού των εξόδων) στα τηρούμενα βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας με βάση λογιστικό σημείωμα που θα εκδίδεται στο χρόνο που το μίσθωμα καθίσταται δεδουλευμένο(δηλαδή στο τέλος του μήνα ή τριμήνου , έτους κλπ, ανάλογα με την συμφωνία. 5. Κατόπιν των όσων εκτέθηκαν και από όσα αναφέρετε στην επιστολή σας, προκύπτει ότι τα ποσά των μισθωμάτων των προηγούμενων χρήσεων 2005 και 2006, που κατεβάλατε, για τις ανάγκες της εγκατάστασης της επιχείρησής σας, μέσα στο 2007 αποτελούν αντίστοιχα δαπάνες εκπαιδευτικές αυτών των χρήσεων, καθόσον στις χρήσεις αυτές κατέστησαν δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, χωρίς να εξετάζεται αν, τα ποσά αυτά κατεβλήθησαν μερικά ή ολικά ή σε μεταγενέστερη, εκείνης που αφορούν, χρήση, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 της παρούσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, τα ενοίκια που καταβάλλονται από μια επιχείρηση και αφορούν προγενέστερες χρήσεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση στα έτη που κατέστησαν δεδουλευμένα και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα εάν αυτά καταβλήθηκαν μεταγενέστερα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τη χρήση 2013

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο 31 του ν.2238/1994, συνάγεται ότι για τις δαπάνες μισθοδοσίας ορθά ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς *δεν προσκομίστηκαν οι καταβολές των ασφαλιστικών εισφορών*, όπως ρητά αναφέρουν οι εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν με αριθμό 1009074/157/A0012/ 13-5-2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος «Χρόνος έκπτωσης δαπάνης ενοικίου για εγκατάσταση επιχείρησης», τα ενοίκια που καταβάλλονται από μια επιχείρηση και αφορούν προγενέστερες χρήσεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση στα έτη που κατέστησαν δεδουλευμένα και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα εάν αυτά καταβλήθηκαν μεταγενέστερα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 21-3-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής όσον αφορά στην αναγνώριση του κόστους πωληθέντων για τη χρήση 2012, όπως αυτό προσδιορίστηκε βάσει του πραγματικού αποθέματος έναρξης και του τεκμαρτού (υπολογισθέντος) αποθέματος τέλους της χρήσης 2012 ως ποσοστό 10% επί των αγορών της εν λόγω χρήσης.
- Την απόρριψη αυτής όσον αφορά στις λοιπές αιτιάσεις του προσφεύγοντα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012: 3.200,0 €

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012:

Διαφορά φόρου	2.820,48€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.384,58€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.205,06€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013: 0€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012:

Φόρος εισοδήματος (κατόπιν ελέγχου)	3.828,36€
Πλέον πιστωτικό υπόλοιπο (βάσει δήλωσης)	249,71€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.833,39€
Πλέον εισφορά αλληλεγγύης	490,25€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.401,71€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.