



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/02/2019

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

Αριθμός απόφασης: 381

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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'/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.** Την από 18/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /31.08.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./31.08.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/10/2018 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./31.08.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συμβολαιογράφο, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), φόρος ποσού 4.458,51€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 2.229,26€, τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 1.822,64€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 253,64€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 8.764,05€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη α) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 7.382,01€, καθώς δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 31 του ν.2238/1994 προϋποθέσεις έκπτωσης και β) της αξίας μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.), ως αποκρυβείσας ύλης, ποσού 5.300,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 31/08/2018 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./23.04.2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η κατάθεση των 5.300,00€ που πραγματοποιήθηκε σε τραπεζικό του λογαριασμό στην Τράπεζα Πειραιώς, αφορά την αμοιβή που έλαβε ως συμβολαιογράφος για σύνταξη συμβολαίου, ποσού 3.121,50€, ενώ το υπολειπόμενο ποσό αφορά την κάλυψη εξόδων για τη μεταγραφή του στο οικείο υποθηκοφυλακείο – κτηματολογικό γραφείο και ως εκ τούτου δεν

υφίσταται απόκρυψη συναλλαγής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων συνυποβάλλει το υπ' αριθ./16.07.2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας, καρτέλα των οικονομικών στοιχείων του ανωτέρω συμβολαίου, την απόδειξη κατάθεσης ποσού 3.121,50€ σε επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό του στην Τράπεζα Marfin Egnatia που αναλογεί στην αμοιβή του για τη σύνταξη του προαναφερθέντος συμβολαίου, την υπ' αριθ./20.07.2012 ΑΠΥ του Υποθηκοφυλακείου Καλαμαριάς, ποσού 1.660,43€, με συνημμένη τη σχετική αίτηση για καταχώριση εγγραπτέας πράξης και την υπ' αριθ./15.10.2018 ένορκη βεβαίωση του φυσικού καταθέτη των 5.300,00€.

2. Εσφαλμένη η απόρριψη εξόδων Ε.Ι.Χ. ποσού 1.170,00€, που αφορούν δαπάνες στάθμευσης του με αρ. κυκλοφορίας αυτοκινήτου που καίτοι ανήκει σε τρίτο πρόσωπο, είχε τη χρήση του, προκειμένου να μεταβαίνει στην επαγγελματική του εγκατάσταση για την άσκηση της δραστηριότητάς του.
3. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου για την απόρριψη δαπανών οργανισμών κοινής ωφελείας, ποσού 396,35€, ως εγγραφών που παραβιάζουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Οι λογαριασμοί εκδόθηκαν την κρινόμενη χρήση.
4. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου για την απόρριψη εξόδων ταξιδιών και υποδοχής φιλοξενίας, ποσού 999,76€. Οι δαπάνες συνολικού ποσού 966,76€ πραγματοποιήθηκαν για τη συμμετοχή του προσφεύγοντα σε επαγγελματικά συνέδρια στην Νίκαια (Γαλλία) και στην Κωνσταντινούπολη. Προς απόδειξη τούτων προσκομίσθηκε βεβαίωση του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης και δελτίο συμμετοχής. Επιπροσθέτως, ποσό 33,00€ αφορά δαπάνη αγοράς οινόπνευματών ποτού για τις ανάγκες υποδοχής και φιλοξενίας των πελατών του συμβολαιογραφείου.
5. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου για την απόρριψη εξόδων προβολής και διαφήμισης, ποσού 116,10€, ως εγγραφών που παραβιάζουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Οι λογαριασμοί εκδόθηκαν την κρινόμενη χρήση.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση... 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. 1016753/124/0015/5.9.2006 έγγραφο της 15^{ης} Διεύθυνσης ΚΒΣ της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων διευκρινίστηκε ότι το συμβόλαιο είναι αναντικατάστατος τύπος από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και το νόμιμο παραστατικό που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

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 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση Σ.τ.Ε. (Τμ. Β') κρίθηκε ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέριο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣτΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. επίσης 884/2016 επταμ., 172/2018 επταμ.).

Επειδή, για την επαρκή τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ

μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιόν της, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία (ΣΤΕ 1895/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στην από 31/08/2018 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ο προσφεύγων δεν παρείχε τεκμηριωμένη δικαιολόγηση σε μία (-1-) περίπτωση πίστωσης χρηματικού ποσού σε λογαριασμό του, ειδικότερα, ποσού 5.300,00€ κατατεθειμένου στο λογαριασμό (IBAN GR.....) του προσφεύγοντα που τηρείται στην Τράπεζα Πειραιώς, στις 17/07/2012, από τον, λόγω του ότι η κατάθεση δεν πραγματοποιήθηκε στον επαγγελματικό λογαριασμό του προσφεύγοντα (IBAN GR.....) που τηρείται στην Marfin Egnatia Bank. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων κατέθεσε στις 26/07/2012 στον προαναφερθέντα επαγγελματικό του λογαριασμό το ποσό των 3.121,50€. Ο έλεγχος εξέλαβε την πρωτογενή κατάθεση των 5.300,00€ ότι δεν βρίσκεται σε συνάφεια χρόνου κατάθεσης, φυσικού προσώπου και ποσού, με την κατάθεση της αμοιβής του προσφεύγοντα για τη σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης, ποσού 3.121,44€. Περαιτέρω, δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι το υπερβάλλον και πέραν της νόμιμης αμοιβής ποσό (5.300,00€ - 3.121,44€ = 2.178,56€) αφορά σε δαπάνη για την μεταγραφή του συμβολαίου στο Κτηματολογικό Γραφείο Καλαμαριάς, καθώς η σχετική υπ' αριθ./20.07.2012 ΑΠΥ της Υποθηκοφύλακα Καλαμαριάς, ποσού 1.660,43€, έχει εκδοθεί επ' ονόματι τηςΣ (και όχι τουΥ ή του ιδίου). Επιπροσθέτως, ουδεμία τεκμηριωμένη δικαιολόγηση δεν προβλήθηκε για το υπολειπόμενο ποσό των 518,13€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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:

- Στο υπ' αριθ./16.07.2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου που συνέταξε ο προσφεύγων αναγράφεται ότι θα εισπραχθεί για τέλη και δικαιώματα με μεγαρόσημο, δύο αντίγραφα και Φ.Π.Α. συνολικό ποσό 3.121,44€ (καθαρή αμοιβή 2.187,49€, δικαιώματα για συλλόγους και ταμεία 347,01€ και ΦΠΑ 582,94€). Με βάση το προαναφερθέν συμβόλαιο, σε αγορά ακινήτου προβαίνει η, θυγατέρα τουΥ ο οποίος με την υπ' αριθ./15.10.2018 ένορκη βεβαίωση του ιδίου ενώπιον της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Μαρίας Άτσαλα επιβεβαιώνει ότι για την κατάρτιση του ανωτέρου συμβολαίου και για λογαριασμό της κόρης του και την κάλυψη των λοιπών εξόδων, όπως την καταχώριση της πράξης στο Κτηματολογικό Γραφείο Καλαμαριάς, μετέφερε από προσωπικό του λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς, την επομένη της ημερομηνίας σύνταξης, ήτοι 17/07/2012, ποσό 5.300,00€ σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στο ίδιο τραπεζικό ίδρυμα, προς αποφυγή επιβάρυνσης με έξοδα προμήθειας.
- Επιπροσθέτως, η σχετική αίτηση για την καταχώριση εγγραπτέας πράξης στο Κτηματολογικό Γραφείο Καλαμαριάς υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα με την ιδιότητά του ως συμβολαιογράφου, γεγονός σύνηθες που ενεργείται στο πλαίσιο της οικονομικής αποστολής του ελευθέριου επαγγέλματος του συμβολαιογράφου και κατά τις συνήθεις συναλλαγές του. Από την υπ' αριθ./20.07.2012 ΑΠΥ του Κτηματολογικού Γραφείου Καλαμαριάς προκύπτει ότι για την εγγραφή της εν λόγω πράξης, με αριθμό ημερολογίου/20.07.2012, κατεβλήθη ποσό 1.660,43€. Η έκδοση του φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) επ' ονόματι τηςΣ είναι σύμφωνη με τις διατάξεις του ΚΒΣ διότι λήπτρια του στοιχείου και υπόχρεη στην καταβολή ήταν η ίδια και όχι ο, ενεργήσας ως συμβολαιογράφος, αιτών την εγγραφή της πράξης.

Ως εκ τούτου, ενόψει των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, κρίνεται ότι, εκ της πρωτογενούς κατάθεσης ποσού 5.300,00€, με αιτιολογία, ποσό 3.121,44€ αντιστοιχεί σε αμοιβή του προσφεύγοντα, ποσό 1.660,43€ αντιστοιχεί σε καταβολή εξόδων καταχώρισης εγγραπτέας πράξης στο Κτηματολογικό Γραφείο Καλαμαριάς, ενώ αντιθέτως, ουδεμία τεκμηριωμένη αιτιολόγηση δεν προβλήθηκε για το υπολειπόμενο ποσό των 518,13€ και για το οποίο ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει το προβλεπόμενο από τα άρθρα 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992 φορολογικό στοιχείο εσόδου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί δικαιολόγησης της πίστωσης, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς το ποσό των 4.781,87€ (3.121,44€+1.660,43€), ενώ απορρίπτεται ως προς την πίστωση ποσού των 518,13€.

Ως προς τον 2°, 3°, 4° και 5° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου,...».

Επειδή, με το άρθρο 49 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. 2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου... 4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών...».

Επειδή, με το άρθρο 31 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,... β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών... ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων... ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου... σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης... ψ) Των ποσών που

καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «1. Οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα. 2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες...». Περαιτέρω, στο παράρτημα της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ότι: «... Τα ποσά των δαπανών διαφήμισης που βαρύνουν την επιχείρηση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ. ιδ)... Γενικά έξοδα και δαπάνες διαφήμισης εκπίπτουν από τη χρήση που πραγματοποιούνται έστω και αν η επιχείρηση ωφελείται από αυτή σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους. (Διαφήμιση ομολόγων τράπεζας) (Σ.τ.Ε.3077/1995)...».

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, Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα 2008, 11^η έκδοση, σελ. 2215].

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και

των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες διαχειριστικές χρήσεις, έστω και αν καλύπτονται από δικαιολογητικά. Οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται **δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες**, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται [Δαπάνες επιχειρήσεων & Κύρος βιβλίων, Δημ. Σταματόπουλος – Αντ. Καραβοκύρης, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1997, σελ. 82] και δεν εδράζονται επί εγγραφής πρόβλεψης μη οριστικοποιημένων δαπανών (ΣΤΕ 810/1992) μη προκαθορισμένης αξίας, για τις οποίες το δικαιολογητικό εγγραφής έχει εκδοθεί σε επόμενη χρήση. Για την εγγραφή των δαπανών που λαμβάνονται μετά το τέλος της χρήσης και φέρουν ημερομηνία έκδοσης μετά την 31/12 αλλά αφορούν, ακεραίως ή εν μέρει, δεδουλευμένες δαπάνες της προηγούμενης χρήσης, εφόσον δεν έχει παρέλθει η ημερομηνία ενημέρωσης των βιβλίων β' κατηγορίας (εσόδων – εξόδων) της προηγούμενης χρήσης (έως 15/01 της επόμενης χρήσης) και χάριν εκπλήρωσης της βασικής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, είναι δυνατός ο επιμερισμός της δαπάνης με ημερομηνία 31/12.

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 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) το βιβλίο αγορών ή εσόδων-εξόδων με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, β) μηνιαία κατάσταση στην οποία εμφανίζονται μόνο τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων – εξόδων...*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την με ημερομηνία 31/08/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε

προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος, μεταξύ άλλων, έξοδα Ε.Ι.Χ. ποσού 1.170,00€, που αφορούν δαπάνες στάθμευσης του με αρ. κυκλοφορίας αυτοκινήτου, ιδιοκτησίας τρίτου προσώπου, έξοδα ταξιδιών και υποδοχής φιλοξενίας, ποσού 966,76€ και δαπάνη 33,00€ για αγορά οينوπνευματώδους ποτού για τις οποίες δεν προκύπτει ο παραγωγικός χαρακτήρας τους, δαπάνες οργανισμών κοινής ωφελείας (ηλεκτρική ενέργεια, τηλεφωνία, ύδρευση) ποσού 396,35€, καθώς και έξοδα προβολής και διαφήμισης, ποσού 116,10€ διότι οι λογαριασμοί ή τα έξοδα αφορούν προγενέστερη ή μεταγενέστερη χρήση και παραβιάζουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή, εάν ο προσφεύγων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες που πηγάζουν από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο ιδιοκτησίας τρίτου, οι σχετικές δαπάνες που πραγματοποιεί γι' αυτό μπορεί να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά του, μόνο σε περίπτωση που το δικαίωμα χρήσης του προκύπτει από έγγραφη μίσθωση έναντι καταβολής μισθώματος (1065231/10473/B0012/08.06.1994) και με την προϋπόθεση ότι αυτό χρησιμοποιείται για τις ανάγκες άσκησης των συμβολαιογραφικών καθηκόντων του. Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (έκθεση ελέγχου, ενδικοφανή προσφυγή κ.α.) δεν προκύπτει η πλήρωση των προβλεπόμενων προϋποθέσεων για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δαπανών που αφορούν τη στάθμευση του με αρ. κυκλοφορίας αυτοκινήτου, ιδιοκτησίας τρίτου προσώπου, συνολικού ποσού 1.170,00€.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012 ποσό 157,71€ (απόδειξη ΟΤΕ με ημερομηνία έκδοσης 07/01/2012), ποσό 104,40€ (απόδειξη κοινοχρήστων με ημερομηνία έκδοσης 07/01/2012), ποσό 15,57€ (απόδειξη ΕΥΑΘ με ημερομηνία έκδοσης 08/02/2012), ποσό 60,82€ (απόδειξη ΟΤΕ συνολικού ποσού 158,66€ με ημερομηνία έκδοσης 12/03/2012 και περίοδο κατανάλωσης 08/12/2011 – 07/02/2012) και ποσό 58,15€ (απόδειξη ΔΕΗ συνολικού ποσού 232,58€ με ημερομηνία έκδοσης 30/04/2012 και περίοδο κατανάλωσης 01/12/2011 – 31/03/2012). Οι εν λόγω δαπάνες, καίτοι αφορούν εν μέρει περιόδους της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης, κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες κατά την κρινόμενη χρήση με την έκδοση των σχετικών λογαριασμών. Ο χρόνος έκδοσης των ανωτέρω λογαριασμών και επομένως, εκκαθάρισής τους, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για δαπάνες με προκαθορισμένη αξία, ανάγεται σε ημερομηνίες εντός της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η ενημέρωση του βιβλίου εσόδων – εξόδων (Β' κατηγορίας) για τα στοιχεία τρίτων γίνεται με την λήψη τους και μέχρι την δέκατη πέμπτη ημέρα του επόμενου μήνα από την λήψη τους (άρθρο 17 παρ. 1 Π.Δ.186/1992), η οποία δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου αλλά σίγουρα είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης, και ως εκ τούτου είναι αδύνατη η ενημέρωση του τηρούμενου βιβλίου για λογαριασμούς που εκδόθηκαν κατά την υπό κρίση χρήση και ο χρόνος ενημέρωσης με ημερομηνία 31/12 της προηγούμενης χρήσης είχε παρέλθει. Συνεπώς, εσφαλμένα

η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της κρινόμενης χρήσης δαπάνες που αφορούν σε λογαριασμούς κοινής ωφέλειας η έκδοση των οποίων, ήτοι η εκκαθάρισή τους, πραγματοποιήθηκε εντός του 2012 και είχε παρέλθει ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων – εξόδων (Β' κατηγορίας) της προηγούμενης χρήσης και συγκεκριμένα ποσό 15,57€ (απόδειξη ΕΥΑΘ με ημερομηνία έκδοσης 08/02/2012), ποσό 60,82€ (απόδειξη ΟΤΕ συνολικού ποσού 158,66€ με ημερομηνία έκδοσης 12/03/2012 και περίοδο κατανάλωσης 08/12/2011 – 07/02/2012) και ποσό 58,15€ (απόδειξη ΔΕΗ συνολικού ποσού 232,58€ με ημερομηνία έκδοσης 30/04/2012 και περίοδο κατανάλωσης 01/12/2011 – 31/03/2012).

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτει ότι συνολική δαπάνη ποσού 400,00€ (330,00€ αεροπορικά εισιτήρια, ξενοδοχείο και 70,00€ έξοδα συμμετοχής στο συνέδριο), καταβλήθηκε για τη συμμετοχή του σε συνέδριο συμβολαιογράφων στην Κωνσταντινούπολη και επομένως, θεωρείται ότι η εν λόγω δαπάνη είναι παραγωγική. Τούτο ισχύει και για τις δαπάνες που καταβλήθηκαν για την συμμετοχή του στην ημερίδα «Δίκαιο & Οίνος» που πραγματοποιήθηκε στο Μονακό, μόνον όμως κατά το μέρος της δαπάνης που αντιστοιχεί στην δική του συμμετοχή, ήτοι ποσού 288,38€ (198,38€ αεροπορικό εισιτήριο και 90,00€ κόστος συμμετοχής στην ημερίδα) και όχι της συζύγου του αφού, κατά ρητή διατύπωση της διάταξης, ο σκοπός του ταξιδιού πρέπει συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

Επειδή, οι δαπάνες για αγορά ροφημάτων και ποτών για το προσωπικό και τους πελάτες της επιχείρησης λογίζονται ως παραγωγικές και εκπεστέες εφόσον πρόκειται για μικροέξοδα που καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά (ΣΤΕ 3325/2015). Η δαπάνη ποσού 33,00€ για αγορά οινοπνευματώδους ποτού που πραγματοποιήθηκε με το υπ' αριθ. 182/26.01.2012 Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής της επιχείρησης εμπίπτει σε αυτήν την κατηγορία δαπανών που συμβάλλουν στην εξυπηρέτηση και φιλοξενία του πελάτη.

Επειδή, για την καταχώριση του προσφεύγοντα συμβολαιογράφου στον επαγγελματικό κατάλογο 11880 και τον Χρυσό Οδηγό, την προβολή και διαφήμισή του, κατά τις χρονικές περιόδους 10/2012 – 09/2013 και 26/06/2012 – 26/06/2013 αντιστοίχως, εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εντός της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου (ΤΠΥ25909/12.11.2012 εκδόσεως ΑΕ – ΑΦΜ:095307289 αξίας 94,80€, ΤΠΥ80946/18.02.2012 εκδόσεως ΑΕ – ΑΦΜ:998279341 αξίας 90,00€). Δεδομένου ότι τα ποσά των δαπανών διαφήμισης που βαρύνουν την επιχείρηση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ. ιδ) εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ποσό 116,10€ ως λογιστική διαφορά λόγω παραβίασης της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης απόρριψης δαπανών, προβάλλονται νόμω και ουσία βάσιμα κατά τα αναλυτικώς εκτεθέντα ανωτέρω και γίνονται εν μέρει αποδεκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, ο προσφεύγων απέκρυψε φορολογητέα ύλη ύψους 518,13€ (και όχι 5.300,00€), η πηγή του οποίου ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως συμβολαιογράφου στο πλαίσιο της σύνταξης του υπ' αριθ./16.07.2012 συμβολαίου αγοραπωλησίας. Περαιτέρω, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες παροχών τρίτων (ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.λπ.) ποσού 134,54€, έξοδα ταξιδιών ποσού 688,38€, έξοδα φιλοξενίας ποσού 33,00€ και έξοδα προβολής – διαφήμισης 116,10€, συνολικού ποσού 972,02€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./18.10.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ./31.08.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Υπ' αριθ./31.08.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά Κέρδη	21.740,98 €	21.740,98 €	0,00 €
Πλέον αποκρυβείσα αξία	5.300,00 €	518,13 €	-4.781,87 €
Πλέον λογιστικών διαφορών ελέγχου	7.382,01 €	6.409,99 €	-972,02 €
Φορολογητέα κέρδη από ελευθέριο επάγγελμα	34.422,99 €	28.669,10 €	-5.753,89 €
Εισόδημα από ακίνητα	12.927,00 €	12.927,00 €	0,00 €
Φορολογητέο εισόδημα	47.349,99 €	41.596,10 €	-5.753,89 €
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.458,51 €	2.272,03 €	-2.186,48 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	253,64 €	138,57 €	-115,07 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2.229,26 €	1.136,02 €	-1.093,24 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	1.822,64 €	928,81 €	-893,83 €
Σύνολο για καταβολή	8.764,05 €	4.475,43 €	-4.288,62 €

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.