



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/04/2019

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

Αριθμός απόφασης: 898

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 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /05.11.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./05.11.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./05.11.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 5.044,10€ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 507,11€ και προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 5.166,50€ και, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 10.717,71€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη ως λογιστικών διαφορών α) ποσού 8.204,40€ λόγω ανακριβούς μεταφοράς των καταχωρηθέντων στα βιβλία διαφόρων εξόδων – δαπανών στην υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος, β) ποσού 7.688,56€ λόγω μη καταχώρησης τόκων και συναφών εξόδων στα βιβλία και γ) ποσού 1.260,00€ λόγω διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερου του οριζόμενου.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 05/11/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./06.04.2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι το ποσό των 7.688,56€ που δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά αφορά καταβληθέντες τόκους δανείων για αγορά, επισκευή και αποπεράτωση της επαγγελματικής στέγης, οι οποίοι καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία τον Ιούλιο του 2013 (ημερομηνία λήψης των βεβαιώσεων των Τραπεζών) αλλά συμπεριλήφθηκαν στα έξοδα της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου κατ' εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει την βεβαίωση ετήσιων καταβολών επαγγελματικού δανείου της Τράπεζας Eurobank – Ergasias ΑΕ, βεβαίωση τόκων της Τράπεζας Πειραιώς ΑΕ, εκτυπώσεις του βιβλίου εσόδων – εξόδων μηνών Ιουλίου και Δεκεμβρίου 2013 που αποδεικνύουν την καταχώρηση των τόκων κατά την 31/07/2013 βάσει των ανωτέρω βεβαιώσεων και την μεταφορά τους στη στήλη των δαπανών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, την 31/12/2013.

Επειδή, με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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) ... δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.».

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 οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους της χρήσης εκείνης, εντός της οποίας καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί και με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών (Π. 17200/Εγκ. 129/1955), (Π.6012/7-4-1962).

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, 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 05/11/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα της προσφεύγουσας, μεταξύ άλλων, ποσό 7.688,56€, ως λογιστική διαφορά λόγω μη καταχώρησης τόκων και συναφών εξόδων στα βιβλία. Από τις εκτυπώσεις του βιβλίου εσόδων – εξόδων μηνός Ιουλίου 2013 και τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις τόκων της περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 της Τράπεζας Eurobank – Ergasias AE και της Τράπεζας Πειραιώς AE προκύπτει ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στο σκέλος των εξόδων, ποσά 3.483,52€ και 4.205,04€ αντιστοίχως. Η προσφεύγουσα, σε συμμόρφωση με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και παρά το γεγονός ότι είχε παρέλθει ο χρόνος ενημέρωσης των τηρούμενων βιβλίων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, μετέφερε στο έντυπο Ε3 που συνυποβλήθηκε με την υπ' αριθ. 119687/26.07.2013 εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και εξέπεσε τα εν λόγω έξοδα καταβληθέντων τόκων, συνολικού ποσού 7.688,56€, από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, καθώς οι δαπάνες αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες και με την προϋπόθεση της παρ. 14 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ότι αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, όπως και στην εξεταζόμενη προσφυγή, χωρίς να υφίσταται περιορισμός ως προς την διαχειριστική περίοδο καταχώρησης, αρκεί αυτή να πραγματοποιείται σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις για την νόμιμη διενέργεια έκπτωσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης της δαπάνης καταβληθέντων τόκων, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./21.12.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ./05.11.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012).

Η υπ' αριθ./05.11.2018 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
Κέρδος / ζημιά βάσει λογιστικού προσδιορισμού	13.728,55 €	13.728,55 €	0,00 €
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	17.152,96 €	9.464,40 €	-7.688,56 €
Φορολογητέα κέρδη από παροχή υπηρεσίας	30.881,51 €	23.192,95 €	-7.688,56 €
Εισόδημα από ακίνητα	2.677,20 €	2.677,20 €	0,00 €
Φορολογητέο εισόδημα	33.558,71 €	25.870,15 €	-7.688,56 €
Φόρος κλίμακας	6.565,54 €	3.887,54 €	-2.678,00 €
Μείωση φόρου	595,73 €	595,73 €	0,00 €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	96,28 €	96,28 €	0,00 €
Φόρος που καταβλήθηκε	829,43 €	829,43 €	0,00 €
Χρεωστικό ποσό	5.044,10 €	2.366,10 €	-2.678,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2.775,60 €	1.359,72 €	-1.415,88 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	2.390,90 €	1.171,26 €	-1.219,64 €
Εισφορά Αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011	507,11 €	353,34 €	-153,77 €
Σύνολο για καταβολή	10.717,71 €	5.250,42 €	-5.467,29 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.