



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 13/03/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **600**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15-11-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» – Α.Φ.Μ., ιατρό παθολόγο και διεύθυνση δραστηριότητας και Θεσσαλονίκης, - Τ.Κ., κατά της με αριθμό /19-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 22-11-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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. /19-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 10.404,83 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 774,05 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 10.171,91 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **21.350,79 €**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, καθώς και του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. /21-06-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Ζ' Θεσσαλονίκης.

Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν για την υπό κρίση χρήση, με βάση το άρθρο 28 §2 του Ν. 3296/04 (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004) και τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005) καθώς και τις § 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β' 706/25.5.2005), διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στην ως άνω φορολογική αρχή την υπ' αριθμ. /2013 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (έντυπο Ε1) με συνημμένο το έντυπο Ε3 - μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων – επιχειρήσεων και επιτηδευματιών. Στο ως άνω έντυπο περιλαμβάνονται δαπάνες ύψους 26.143,89 €, οι οποίες αναλύονται ως κάτωθι:

Διάφορα έξοδα: 2.500,00 €

Τόκοι και συναφή έξοδα: 16.523,89 €

Αποσβέσεις παγίων: 7.120,00 €

Σύνολο δαπανών: **26.143,89 €**

Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε, ότι η μόνη δαπάνη που ήταν καταχωρημένη στα βιβλία ήταν οι αποσβέσεις ύψους 7.120,00 €. Παράλληλα ο προσφεύγων κλήθηκε με την αρ. /2018 πρόσκληση, να προσκομίσει τα παραστατικά δαπανών βάσει των οποίων έγινε η συμπλήρωση του εντύπου Ε3, εντούτοις, αυτά δεν προσκομίστηκαν. Κατόπιν τούτου, και επειδή

δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες και παραλήψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία επαρκή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, (16.791,88 €) με την προσθήκη σε αυτά των λογιστικών διαφορών ύψους 26.143,89 € ($16.791,88 + 26.143,89 = 42.935,77$).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /15-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Πραγματική πλημμέλεια αναφορικά με το ύψος των δαπανών, οι οποίες δεν αποδείχθηκαν και προς τούτο αφαιρέθηκαν ως λογιστική διαφορά. Από εσφαλμένη συμπλήρωση του εντύπου Ε3, καταχωρήθηκαν δαπάνες αναπόδεικτες και μη υφιστάμενες στην πραγματικότητα, αλλά και παραλήφθηκαν άλλες, οι οποίες είναι εύλογες, συνήθεις αλλά και πάγιες για την άσκηση αυτού του είδους της επαγγελματικής δραστηριότητας. Καθίσταται σαφές ότι τα ζητήματα των εσόδων και εξόδων, επαφίενται σε εξειδικευμένα πρόσωπα, με ειδικές γνώσεις, ήτοι, σε λογιστές - φοροτεχνικούς, καθώς η ορθή καταχώρισή τους ή μη, έχει άμεσες συνέπειες στη φορολογική και φοροδοτική ικανότητα του προσώπου και συνεπάγεται σοβαρές έννομες συνέπειες. Συνεπώς δε συντρέχει στο πρόσωπό του υπαιτιότητα ως προς την παρουσίαση διογκωμένων δαπανών της επαγγελματικής του δραστηριότητας, αλλά συντρέχει εσφαλμένη καταχώριση δαπανών του τέως λογιστή του, ο οποίος εκ παραδρομής παρέλειψε να καταχωρήσει δαπάνες που θα μπορούσε να αποδείξει.

2) Πλημμέλεια ως προς τον υπολογισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους σύμφωνα με το ν. 2238/1994.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

4) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση των αρχών της καλής πίστης, της χρηστής και εύρυθμης διοίκησης.

5) Έλλειψη ορθής, πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί πλήρους ευθύνης και υπαιτιότητας του λογιστή της επιχείρησης επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 922 του Α.Κ (ΠΔ 456/1984) «Ευθύνη του προστήσαντος» «Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του».

Επειδή, με τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998, σε συνδυασμό και με τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και 714 και 652 ΑΚ, προκύπτει ότι με την καταρτιζόμενη μεταξύ του λογιστή και του εργοδότη του ή εντολέα αυτού σύμβαση, είτε αυτή είναι σύμβαση εργασίας, είτε σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ο λογιστής υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά και λοιπά φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησης του εργοδότη ή εντολέα του, επιδεικνύοντας την επιμέλεια που ο συνετός άνθρωπος του οικείου κύκλου συναλλαγών επιδεικνύει σε παρόμοια περίπτωση, τηρώντας τις σχετικές φορολογικές και λοιπές διατάξεις και μη υποχρεούμενος, ως προς τη φύση της εργασίας ή της διεκπεραίωσης της ανατεθείσας σ' αυτόν εντολής, να συμμορφώνεται με αντίθετες προς τις άνω φορολογικές διατάξεις οδηγίες του εντολέα του. Η μη κανονική, κατά τον επιβαλλόμενο από τις φορολογικές και λοιπές διατάξεις, τήρηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων της επιχείρησης του εντολέα του λογιστή, από υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) του τελευταίου, συνιστά υπαίτια παραβίαση της μεταξύ των μερών σύμβασης από το λογιστή, και δημιουργεί ευθύνη αυτού προς αποζημίωση του εντολέα-εργοδότη του για την ανόρθωση της ζημίας που αυτός υπέστη και τελεί σε αιτιώδη σύνδεσμο με την αντισυμβατική αυτή συμπεριφορά του λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 330, 297 και 298 ΑΚ, όχι δε αδικοπραξία με την έννοια του άρθρου 914 ΑΚ, αφού η παράβαση αυτή δεν νοείται χωρίς την μεταξύ των συμβληθέντων μερών σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών. Το πταίσμα και η ευθύνη του εργαζομένου ή εντολοδόχου λογιστή τεκμαίρεται από τη μη τήρηση των συμβατικών του ως άνω υποχρεώσεων, εναπόκειται δε στον ίδιο να ισχυρισθεί και αποδείξει, κατ' ένσταση, ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα (Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1476, Β' Οκτωβρίου 2011, σελ. 1554).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 3842/2010) ορίζεται ότι: «3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. ...».

Εν προκειμένω ο προσφεύγων, επικαλείται ότι, ανέθεσε τον χειρισμό των φορολογικών υποθέσεων του, ήτοι την τήρηση των βιβλίων των εσόδων – εξόδων και την σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων σε εντολοδόχο λογιστή, με την εντολή να τηρεί τα βιβλία της επιχείρησης του και να συντάσσει τις προβλεπόμενες δηλώσεις, για λογαριασμό του, ως εντολέα. Η μεταξύ τους σχέση εντολής δεν μετατοπίζει την ευθύνη τήρησης των φορολογικών υποχρεώσεων από τον προσφεύγοντα στον εντολοδόχο. Απεναντίας ο προσφεύγων διατηρεί στο ακέραιο τη φορολογική

του ευθύνη έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, ενώ ο λογιστής ευθύνεται έναντι του εντολέα του για τις κάθε είδους φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις που προέκυψαν από υπαιτιότητά του, βάσει του αρ 12 του ΠΔ 340/1998 «περί του επαγγέλματος λογιστή - φοροτεχνικού».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται και ως εκ τούτου θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας και ελλιπούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι :
«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 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) των γενικών εξόδων διαχείρισης,..., β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων..., γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών,..., δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων,... ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση..., ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού που..., η) Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου..., θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων..., ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων..., κ) Των ποσών που καταβάλλουν εφάπαξ ή περιοδικά οι επιχειρήσεις σε άγαμα τέκνα του προσωπικού τους και

μέχρι τη συμπλήρωση του εικοστού πέμπτου έτους της ηλικίας τους, λόγω θανάτου του γονέα - εργαζομένου και με την προϋπόθεση ότι αυτός επήλθε λόγω σεισμού ή άλλου λόγου ανώτερης βίας,..., λ) Των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179Α΄) για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.)..., μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων..., ν) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης..., ξ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν..., ο) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς..., π) Των χρηματικών βραβείων που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων..., ρ) των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού,...., σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη,...., τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος..., υ) Του ανταποδοτικού τέλους που καταβάλλει επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της..., φ) Των δώρων της επιχείρησης προς πελάτες,...., χ) Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς τους εργαζομένους..., ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας και πρόσβασης στο διαδίκτυο... και ω) Οι δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους.....

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 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 τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005, προβλέπονται οι ειδικότερες ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία των επιχειρήσεων. Ειδικότερα με όσα ορίζονται στο άρθρου 3 της παρ. Β στις επιχειρήσεις που τηρούν Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα διενεργείται έλεγχος δεδομένων βιβλίου και συμπληρωματικών στοιχείων ώστε να επαληθεύεται αν τα πραγματικά δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1005/2005, με την οποία έχουν κωδικοποιηθεί οι δαπάνες,

οι οποίες έχουν γίνει αποδεκτές με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία, ορίζεται ότι, για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 6004/96).

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 παρέχονται οδηγίες σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων Συγκεκριμένα στην ενότητα «Μη εκπιπτόμενες δαπάνες με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία» αναφέρεται ότι δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (Σ.τ.Ε. 3486/1992), ενώ στην ενότητα δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά ορίζεται ότι οι μη καταχωρηθείσες στα βιβλία δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Επειδή σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τη νομολογία των δικαστηρίων, οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης είναι οι εξής :

- Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική.
- Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία.
- Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου.
- Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη.
- Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ. τιμολόγια, αποδείξεις κλπ).
- **Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία.**

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα από τις διαπιστώσεις , όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/10/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων, ιατρός παθολόγος, υπέβαλε στην ως άνω φορολογική αρχή την υπ' αριθμ. /2013 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων δηλώνοντας ως καθαρά κέρδη το ποσό των 16.791,88 €. Το

ανωτέρω ποσό προέκυψε σύμφωνα με το υποβληθέν έντυπο Ε3 (μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων – επιχειρήσεων και επιτηδευματιών) που συνοδεύει την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και συγκεκριμένα κατόπιν έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπανών ύψους 26.143,89 €, οι οποίες αναλύονται ως κάτωθι:

Διάφορα έξοδα: 2.500,00 €

Τόκοι και συναφή έξοδα: 16.523,89 €

Αποσβέσεις παγίων: 7.120,00 €

Σύνολο δαπανών: **26.143,89 €**

Από τον έλεγχο όμως των βιβλίων, διαπιστώθηκε ότι στο βιβλίο εσόδων – εξόδων καταχωρήθηκαν μόνο αποσβέσεις ύψους 7.120,00 €. Παράλληλα ο προσφεύγων κλήθηκε με την αρ. /2018 πρόσκληση, να προσκομίσει τα παραστατικά δαπανών βάσει των οποίων έγινε η συμπλήρωση του εντύπου Ε3, εντούτοις, αυτά δεν προσκομίστηκαν. Κατόπιν τούτου και κατ'εφαρμογή της παρ. 14 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις ως άνω δαπάνες ύψους 26.143,89 €. Περαιτέρω, και επειδή δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες και παραλήψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία επαρκή και προσδιόρισε τα καθαρά του κέρδη για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, όπως αυτά προέκυψαν από τα λογιστικά του βιβλίου, (16.791,88 €) με την προσθήκη σε αυτά των λογιστικών διαφορών ύψους 26.143,89 € ($16.791,88 + 26.143,89 = 42.935,77$), κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, περί λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Επειδή, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν επαρκή, ο ισχυρισμός περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 (περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων) αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι δεν τυγχάνει τέτοια περίπτωση.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/10/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό περί παράβασης των αρχών αναλογικότητας, καλής πίστης, χρηστής και εύρυθμης λειτουργίας της διοίκησης, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του Κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με

αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που

θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από

θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Συνεπώς εκ των ανωτέρω, ουδόλως παραβιάζονται οι αρχές της αναλογικότητας, της καλής πίστης, της χρηστής και εύρυθμης διοίκησης, καθότι, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεδομένου, ότι διαπίστωσε τη συνδρομή αντικειμενικών στοιχείων ήτοι, της έκπτωσης των ως άνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς την προηγούμενη καταχώριση αυτών στα τηρούμενα βιβλία του, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, και ως εκ τούτου ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **15/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπαρ. /19-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013.

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	57.363,78	83.507,67	83.507,67	26.143,89
Χρεωστικό ποσό	3.128,45	13.533,28	13.533,28	10.404,83
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	180,00	180,00	180,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	36,00	36,00	36,00	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	1.262,98	2.037,03	2.037,03	774,05
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		10.171,91	10.171,91	10.171,91
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών- καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση	5.243,69	26.594,48	26.594,48	21.350,79

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.