



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15-03-2019

Αριθμός Απόφασης: 632

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - **ΑΦΜ**, της οποίας η επιχείρηση εδρεύει στη, επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 2) της με αρ. Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (Άρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄ - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ. αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** με ελεγχόμενη τη προσφεύγουσα, η οποία διατηρεί φροντιστήριο ξένων γλωσσών. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, σύμφωνα με τις διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), σε εκτέλεση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου, για την περίοδο 01/01/2012 -31/12/2012, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

Με τη με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **601,54 ΕΥΡΩ** [.....]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος αύξησε τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών κατά 625,00 ΕΥΡΩ, λόγω μη δηλωθέντων εισοδημάτων όπως προέκυψαν από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και έκρινε δαπάνες ύψους 446,00 ΕΥΡΩ ως μη εκπιπτόμενες (έξοδα εστίασης).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) ήταν η έκδοση, της με αρ. Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (Αρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

Με τη με αρ. Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (Άρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **800,00 ΕΥΡΩ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) σε τρεις περιπτώσεις με ποσά που εισπράχθηκαν 175,00 ΕΥΡΩ, 150,00 ΕΥΡΩ και 300,00 ΕΥΡΩ, συνολικής αξίας 625,00 ΕΥΡΩ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθ. 7 παρ. 3 ζ΄ του Ν.4337/2015 (προβλέπεται πρόστιμο ίσο με $800,00 \times 3 = 2.400,00 / 3 = 800,00$ ΕΥΡΩ).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Η από κατάθεση ποσού 300,00 ΕΥΡΩ με όνομα καταθέτη σε λογ/σμό της Τράπεζας με αρ. GR....., δε σχετίζεται με το πρόσωπο της προσφεύγουσας, αλλά απεναντίας αφορά επιστροφή ποσού 300,00 ΕΥΡΩ που είχε δανείσει προγενέστερα ο πατέρας της στον καταθέτη και αυτό αποδεικνύεται από την προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση του καταθέτη.
2. Η από κατάθεση ποσού 150,00 ΕΥΡΩ με όνομα καταθέτη αφορά καταβολή από γονέα του μαθητή της προσφεύγουσας, για πληρωμή διδάκτρων, έναντι της υπ. αριθ. Α.Π.Υ. έκδοσης της ύψους 406,25 ΕΥΡΩ, επί πιστώσει.
3. Η από κατάθεση μετρητών ποσού 175,00 ΕΥΡΩ με όνομα καταθέτη αφορά κατάθεση από τον πατέρα της και αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι το καταθετήριο έχει την υπογραφή του.
4. Δεν είναι πλήρως αιτιολογημένος ο λόγος που τρεις δαπάνες που αφορούσαν γεύματα απορρίφθηκαν ως μη εκπεστέες (λογιστικές διαφορές).

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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 την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας** κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#), **στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού**, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. **2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα** της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#) του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]**. **5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός**. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. 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.....».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1α του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβαισις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου». Βάσει δε των διατάξεων του άρθρου 26 ν. 12/1975 επιβάλλεται εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20% επί των οφειλόμενων.

Επειδή, τα δάνεια μεταξύ ιδιωτών και μεταξύ ιδιώτη και επιτηδευματία υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% (+20% υπέρ ΟΓΑ) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 5 γ, 15 παρ. 1α, 13 παρ. 1α, του Κώδικα Χαρτοσήμου. Το χαρτόσημο αυτό είναι αναλογικό καθώς υπολογίζεται επί της χρηματικής αξίας που αναφέρεται στη δανειακή σύμβαση (άρθρο 2 του Π.Δ. της 28.7.1931). Χαρτόσημο επίσης οφείλεται και από την εξόφληση των τόκων της δανειακής σύμβασης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σχετικά με την κατάθεση ποσού 300,00 ευρώ στις με όνομα καταθέτη σε λογαριασμό της Τράπεζας με αρ. GR.....» η ελεγχόμενη προσκόμισε την από υπεύθυνη δήλωση του στην οποία δηλώνει ότι το ποσό των 300,00 ευρώ που κατέθεσε σε λογαριασμό με αρ..... της Τράπεζας αφορούσε χρήματα που είχε δανειστεί από τον πατέρα και συνδικαιούχο της προσφεύγουσας στις Ωστόσο, στον έλεγχο δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής αυτής, όπως π.χ. συμφωνητικό που να φέρει βέβαια χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή, αποδεικτικό απόδοσης χαρτοσήμου, κ.λ.π.. Κατόπιν αυτού, ορθώς ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο και το ποσό των 300,00 € λογίστηκε ως μη δηλωθέν εισόδημα και θεωρήθηκε ότι έπρεπε να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εσόδων για αυτό το έσοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «.....Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται

από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «...Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία....».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1110/19-03-1993 [Χρόνος έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) από φροντιστήρια]: «.... Σύμφωνα με την πάγια θέση της Διοίκησης, τόσο με βάση τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Σ. (άρθρο 13 παρ. 6 π.δ. 99/1977), όσο και με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Β.Σ. (άρθρο 13 παρ. 3 π.δ. 186/1992), οι Α.Π.Υ. όλων των επιτηδευματιών (συνεπώς και των φροντιστηρίων) - με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες (άρθρο 45 παρ. 1 ν.δ. 3323/1955) - εκδίδονται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Όταν η παροχή υπηρεσιών διαρκεί, εκδίδεται Α.Π.Υ. κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό της υπηρεσίας που παρασχέθηκε.

Σε καμιά περίπτωση η Α.Π.Υ. δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία (στο σύνολό της ή μέρος αυτής).

Σημειώνεται ότι η υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ. δε συναρτάται με την είσπραξη ή μη των διδάκτρων, αλλά αρκεί και μόνο το γεγονός ότι δημιουργήθηκε δικαίωμα είσπραξης από την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ακόμη ότι δεν απαγορεύεται (προαιρετικά) να εκδοθεί η Α.Π.Υ. σε προγενέστερο χρόνο, εντός βεβαίως της ίδιας χρήσης (διαχειριστικής περιόδου), εφόσον είναι γνωστή και προκαθορισμένη η αναλογούσα αμοιβή, για μέρος ή στο σύνολο αυτής.

2. Οι παραπάνω θέσεις της Διοίκησης ήταν και είναι από παλιά ίδιες και δεν έχουν μεταβληθεί, απορρέουν δε από τις διατάξεις του Κώδικα που προαναφέρθηκαν και από τη γενική φορολογική Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σχετικά με το συγκεκριμένο θέμα είναι τα διαλαμβανόμενα στην παράγραφο 13.2.1 της εγκυκλίου μας 1118148/936/εγκ3/24.11.1992, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του νέου Κ.Β.Σ., αλλά και σε κατά καιρούς έγγραφες απαντήσεις προς ενδιαφερόμενους (ενδεικτικά αναφέρουμε τα έγγραφα μας Λ. 6481/34/17.6.87, Δ. 2686/6/16.5.1988, 1045638/481/3.6.1991 και 1125845 π.ε./ 1032/11.2.1993....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εξέδωσε την υπ. αριθ. Α.Π.Υ., χρηματικού ποσού 406,25 ΕΥΡΩ, επί πιστώσει, έναντι διδάκτρων για το σχολικό έτος 2011 – 2012 στο όνομα του και υποστήριξε ότι η κατάθεση της καταθέτριας ύψους 150,00 ΕΥΡΩ αφορά καταβολή διδάκτρων από τον γονέα του, έναντι του ποσού που αναφέρεται στην προαναφερόμενη Α.Π.Υ., δεν υπάρχει καμία παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., καθώς η υπό εξέταση Α.Π.Υ. του 2012, εκδόθηκε αφενός για μαθήματα που παραδόθηκαν το 2012 και αφετέρου εκδόθηκε στις, ημερομηνία που ολοκληρώνονται τα μαθήματα του σχολικού έτους 2011 – 2012 και συνεπώς η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να εκδώσει Α.Π.Υ. που αφορά την αξία των μαθημάτων σχολικού έτους 2011 – 2012, που παραδόθηκαν το 2012, και δεν εξοφλήθηκαν μέχρι εκείνη την ημερομηνία. Δεδομένου δε, ότι ο έλεγχος δεν υποστήριξε – απέδειξε ότι η δεν έχει σχέση με τον, ή ότι η υπ. αριθ. Α.Π.Υ. είχε εξοφληθεί με άλλες καταβολές και συνεπώς δεν είχε εκδοθεί Α.Π.Υ. για το ποσό των 150,00 ΕΥΡΩ ή ότι η Α.Π.Υ. αυτή δεν είχε καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί μεταβολή της φορολογητέας ύλης (αύξηση των εσόδων του επιτηδεύματος).

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, για την κατάθεση των 175,00€ την 31.5.2012 σε λογαριασμό της Τράπεζας με αρ....., η προσφεύγουσα προσκόμισε στο συμπληρωματικό υπόμνημα φωτοτυπία του γραμματίου είσπραξης της Τράπεζας όπου αναγράφεται :«.....» και δεν αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία καταθέτη ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κατάθεση έγινε από τον ίδιο τον πατέρα της δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός διότι η κατάθεση θα μπορούσε να γίνει από οποιοδήποτε πατέρα μαθητή. Κατόπιν αυτού, ορθώς ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο και το ποσό των 300,00 € λογίστηκε ως μη δηλωθέν εισόδημα και θεωρήθηκε ότι έπρεπε να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εσόδων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Σημειώνεται δε ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η υπογραφή στο γραμμάτιο είσπραξης είναι ίδια με την υπογραφή του πατέρα της στο δίπλωμα οδήγησης του δεν μπορεί να εξεταστεί από τη φορολογική αρχή, διότι η πιστοποίηση ομοιότητας υπογραφών είναι αντικείμενοι γραφολόγου.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1, περ. ω' του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε 31/12/2012, ορίζεται ότι: «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.ω) Των δαπανών οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι

εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε καταστάσεις ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα πρόσωπα στα οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες γέυματος, ώστε να καθίσταται δυνατός ο έλεγχος της παραγωγικότητας των δαπανών και ότι τα πρόσωπα αυτά είναι σχετικά με την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και λόγω του ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι να έχουν πραγματοποιηθεί εντός του Δήμου στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή το υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα εν λόγω έξοδα και τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην πόλη των Γρεβενών, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε τις υπό εξέταση δαπάνες ως μη εκπιπόμενες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της - **ΑΦΜ** και την τροποποίηση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 2) της με αρ. Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (Αρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφ. Δήλωσης Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα Ατομικό και τέκνων	38.412,29	39.483,29	39.333,29	921,00
Φόρος Χρεωστικό ποσό	874,05	1.248,90	1.196,40	322,35
Προκαταβολή φόρου	4.415,71	4.415,71	4.415,71	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	10,26	10,26	10,26	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο	2,05	2,05	2,05	0,00

πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		205,27	217,07	217,07
Εισφορά Αλληλεγγύης	769,58	791,00	788,00	18,42
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο Φόρου για καταβολή	6.721,65	7.323,19	7.279,49	557,84

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (Αρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	$800,00 \times 3 = 2.400,00 / 3 = 800,00$	$800,00 \times 2 = 1.600,00 / 3 = 533,33$
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	800,00	533,33

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.