



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1496**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «...»,

νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό **.../19-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της με αριθμό **.../19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, γ) της με αριθμό **.../19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 του έτους 2012, δ) της με αριθμό **.../19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του έτους 2012, και ε) της με αριθμό **.../19-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της **από 20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» - **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. **.../19-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **800,00 €**, λόγω α) μη καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων ενός στοιχείου εξόδου αξίας 61.703,51 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 6 παρ 1 του ΠΔ 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ 8 περ δ' του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ 3 περ ζ' του Ν. 4337/2015 και β) μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών με αξία μεγαλύτερη των 14.673,00 € σε μία κατάσταση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ 1^α του ΠΔ 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ 5 περ ζ' του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ 3 περ ζ' του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ. **.../19-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, οικονομικού έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 12.340,70 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 12.658,62 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **24.997,32 €**, κατόπιν διαπίστωσης δαπανών (αμοιβών προσωπικού), που δεν καταχωρήθηκαν στο

βιβλίο εσόδων-εξόδων και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ύψους 61.703,51 €.

-Με την υπ' αριθμ. **.../27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 του έτους 2012 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά αλληλεγγύης ύψους 35,93 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 36,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 72,78 €.

-Με την υπ' αριθμ. **.../19-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 88,00 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 90,26 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **178,26 €**.

-Με την υπ' αριθ. **.../19-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **300,00 €**, λόγω μη υποβολής της οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 59 του Ν. 2238/1994.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στις από 19/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΜΥ και εισφοράς αλληλεγγύης της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, για το οικονομικό έτος 2013, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, του ΠΔ 186/1992, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../07-03-2019** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. **.../18-02-2019** πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, (αριθ. πρωτ.**.../21-02-2019** εισερχ. Δ.Ο.Υ. Ζ'), καθόσον η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το οικονομικό έτος 2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **.../20-01-2020** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Τόσο η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. **.../2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, όσο και η υπ' αριθμ. **.../2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου κατ' άρθρο 7§3 και §5 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες ως εκδοθείσες κατά παράβαση νόμου και συγκεκριμένα λόγω πλάνης περί τα πράγματα, διότι κατά τη διενέργεια του ελέγχου δεν ελήφθη υπόψη από τη φορολογική αρχή η υποβληθείσα Μηνιαία και Αναλυτική Κατάσταση του Βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, του μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2012, από την οποία προκύπτουν οι συνολικές δαπάνες προσωπικού,

(λόγω καταβολής των εργοδοτικών εισφορών), από τον Ιανουάριο του 2012 έως το Δεκέμβριο του 2012, οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των 61.703,51€. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, που εφαρμόζεται στην υπό κρίση περίπτωση τα έξοδα που καταβάλλονται για τους μισθούς και τις αμοιβές του προσωπικού συνιστούν δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Στην προκείμενη περίπτωση και οι δύο προϋποθέσεις που τίθενται από το νόμο πληρούνται, ήτοι η βεβαίωση των ασφαλιστικών εισφορών από το Ε' Υποκατάστημα Μισθωτών Θεσσαλονίκης του Ε.Φ.Κ.Α. και η αναγραφή των δαπανών μισθοδοσίας στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία εσόδων - εξόδων. Όπως προκύπτει και από την επίμαχη έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η διορθωμένη Μηνιαία Κατάσταση Εσόδων – Εξόδων προσκομίστηκε στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και ετέθη υπόψη τους. Η ενημέρωση των βιβλίων της προσφεύγουσας πραγματοποιήθηκε στο τέλος Ιανουαρίου, ήτοι εντός των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις προθεσμιών, και η διακοπή της αλληλουχίας στην αρίθμηση των σελίδων οφείλεται καθαρά σε εκ παραδρομής σφάλμα, καθώς καμία ωφέλεια δεν θα αποκόμιζε από τη μη καταχώρηση πραγματοποιηθεισών δαπανών στα βιβλία της, καθότι αυτές είναι αναμφισβήτητα εκπιπτόμενες.

- 2) Σε κάθε περίπτωση οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση νόμου και συγκεκριμένα της θεμελιώδους αρχής της χρηστής διοίκησης και δη της αρχής της επιείκειας ως ειδικότερης έκφρασης αυτής, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα

οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 4 του ν. 2238/1994, (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α')».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), 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, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Η υπηρεσία που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωσή του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών. Η παραβίαση της υποχρέωσης του προηγούμενου εδαφίου συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω

επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών.

[...]

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

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις...».

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1005/14.1.2005** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία», ορίζεται ότι: «Μισθοί γενικά 1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές όχι μόνο υπέρ του ΙΚΑ, αλλά και οποιουδήποτε άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, όπως Τ.Σ.Α. κλπ., και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών (ύπαρξη σχέσης μίσθωσης εργασίας, προσφορά πραγματικής υπηρεσίας, ανάλογο ύψος αμοιβής με τις προσφερόμενες υπηρεσίες). (15671/ΠΟΛ.64/1976, 1032451/10209 /Β0012/29.9.1992, Σ.τ.Ε. 3296/1981, 802/1982). 2. Οι αποδοχές του προσωπικού (μισθοί, ημερομίσθια, κλπ.), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης και όταν έχει γίνει βεβαίωση ή καταλογισμός των αναλογουσών επί αυτών ασφαλιστικών εισφορών από τους δικαιούχους ασφαλιστικούς οργανισμούς, πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. (Ε. 15671/4385/ΠΟΛ.64/1976)».

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. **πρωτ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Έκπτωση δαπανών», διευκρινίζεται ότι: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...».

Επειδή με το **Αρ. Πρωτ. Δ12Β 1105666 ΕΞ 2013** έγγραφο της ΓΓΔΕ - ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12), με θέμα «Έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με βάση τις

διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994», διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «2. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 2972/2001 ορίζεται, ότι κάθε εργοδότης, που απασχολεί πρόσωπα που υπάγονται στην ασφάλιση του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.) ή στην ασφάλιση των φορέων ή των κλάδων και λογαριασμών των οργανισμών κοινωνικής πολιτικής τις εισφορές των οποίων εισπράττει ή συνεισπράττει το Ι.Κ.Α., υποχρεούται να υποβάλλει και να διαφυλάσσει Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (Α.Π.Δ.). Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 14 και 20 του Ν. 4075/2012 ορίζεται, ότι οι Α.Π.Δ. υποβάλλονται μέσω διαδικτύου από την 1η έως την τελευταία ημέρα του μήνα που έπεται του ημερολογιακού μήνα απασχόλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού μηνιού. 3. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 2972/2001, οι Α.Π.Δ., οι οποίες υποβάλλονται για διαστήματα μισθολογικών περιόδων, για τα οποία δεν έχουν καταβληθεί οι οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές, θεωρούνται ως μη υποβληθείσες και επιβάλλεται η πρόσθετη επιβάρυνση που προβλέπεται από τη διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 2972/2001. 4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 16 του Ν. 4075/2012 και της παρ. 3 του άρθρου 26 του α.ν. 1846/1951, όπως ισχύουν μετά την αντικατάσταση της τελευταίας με το άρθρο 20 του Ν. 4075/2012 ορίζεται, ότι οι εισφορές καταβάλλονται σε πιστωτικά ιδρύματα και στα ΕΛΤΑ μέχρι την 5^η (Πέμπτη) για τις δημόσιες υπηρεσίες εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου παρασχέθηκε η εργασία ή υπηρεσία. [...] 6. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, με δεδομένο ότι, η μοναδική διαδικασία μέσω της οποίας βεβαιώνονται ή καταλογίζονται από το Ι.Κ.Α. οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές από εργοδότες αποτελεί η σύνταξη Πράξεων Επιβολής Εισφορών (Π.Ε.Ε.), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 26 του α.ν. 1846/1951, κατόπιν διενέργειας ελέγχου από τους εντεταλμένους υπαλλήλους του Ι.Κ.Α., προκύπτει, ότι για τις επιχειρήσεις (εργοδότες) που έχουν υποβάλλει τις Α.Π.Δ. αλλά δεν έχουν καταβάλλει τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές και δεν έχουν συνταχθεί σχετικές Π.Ε.Ε., δεν υπάρχει βεβαίωση και επομένως, δεν μπορούν να εκπέσουν τη δαπάνη μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδα τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της υποπερ. αα' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. τα αριθμ. 1024099/10325/Β0012/9.7.2007 και 1076031/10854/Β0012/13.9.2007 έγγραφα μας, καθώς και το Ε40/48/27.2.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Ασφάλισης - Εσόδων του ΙΚΑ).[...] Επομένως, οι Α.Π.Δ για τις οποίες δεν υπάρχει αντίστοιχη βεβαίωση ή καταβολή με βάση τα ανωτέρω, οι οποίες εξάλλου δεν θεωρούνται υποβληθείσες εάν δεν έχουν καταβληθεί οι οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές (παράγραφος 3 του παρόντος), δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο για την εκπλήρωση των προϋποθέσεων της υποπερ. αα' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 για την αναγνώριση των δαπανών μισθοδοσίας.».

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 2 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. 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 ελευθέριο

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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα το **άρθρο 6** του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.[...] γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. [...] 5. Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα.[...]».

Επειδή, στο **άρθρο 17** παρ 1 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: «1. 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.[...] 4. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν. 6. Με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας παρατείνεται για μία φορά εντός της διαχειριστικής περιόδου η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων που ορίζεται από τις παραγράφους 1, 2 περιπτώσεις α', β', και γ' και 5 του άρθρου αυτού μέχρι πενήντα ημέρες και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας. Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και με τις ίδιες προϋποθέσεις η ανωτέρω προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων μπορεί να παραταθεί και πέραν των πενήντα ημερών ή και για κάθε επόμενη, πέραν της πρώτης φοράς, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Η παράταση αυτή δε συνεπάγεται παράταση των προθεσμιών υποβολής των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων.».

Επειδή, στο **άρθρο 19** του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, πριν από κάθε χρησιμοποίηση τους: α)... β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης, [...]».

Επειδή, σύμφωνα το **άρθρο 24** παρ 3 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: «3. 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. 7. .. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά.».

Επειδή, στο **άρθρο 20** του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: «1. Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής: α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα 300 (τριακόσια) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: [...] α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ. [...] δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2). [...] στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. [...]

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής: [...]

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση.

Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός αν ο υπόχρεος μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής προστίμου υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη ανά κατάσταση είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται συντελεστής βαρύτητας ίσος με τη μονάδα.

[...]

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). [...]

δ) Η μη καταχώριση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'. [...]

Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. [..]».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ 3 και 5 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129), ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: [...]

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι: «β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 - Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#) (μέχρι 1.1.2014) και [55](#) (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από

1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα [παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72](#), του ν. [4174/2013](#)), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. [4337/2015](#), δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, στο άρθρο 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 από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και βάσει της από 19/12/2019 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων θεώρησε και Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, με Π.Θ. .../09-10-2002, (σελ. 1-235) και με ίχνος διάτρησης ..., το οποίο τηρούσε μηχανογραφικά.

Ο έλεγχος επέδωσε στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας το υπ' αριθ. πρωτ. .../06-06-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 για την χορήγηση αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012.

Αναταποκρινόμενη η προσφεύγουσα συνυπέβαλε:

- Στις 12/06/2019 αντίγραφο εκτύπωσης της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων μηνών Ιανουαρίου 2012-Οκτωβρίου 2012 (σελ. 151 -160), με συνημμένες τις αντίστοιχες αναλυτικές καταστάσεις εσόδων – εξόδων καθώς και τις αναλυτικές καταστάσεις εσόδων – εξόδων μηνών Νοεμβρίου -Δεκεμβρίου 2012.
- Στις 04/07/2019 αντίγραφο εκτύπωσης της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων μηνών Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου 2012 (σελίδα 161), καθώς και του Ιανουαρίου 2013 (σελ. 162). Στην ως άνω μηνιαία κατάσταση του μηνός Δεκεμβρίου 2012, στη σελ. εξόδων δεν συμπεριέλαβε δαπάνες για αμοιβές προσωπικού.

Από την εκκαθάριση της εκπροθέσμως υποβληθείσας, (κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. .../13-03-2019 γνωστοποίησης από τη φορολογική αρχή της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013), με αριθμ. καταχώρησης .../03-07-2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς προέκυψε φόρος προς καταβολή 4.138,10 €, πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ποσού 2.482,86 €, ήτοι συνολικό ποσό προς βεβαίωση ύψους 6.620,96 €. Ακολούθως η Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς με το υπ' αριθ.

πρωτ..../09-07-2019 έγγραφο της, απέστειλε την εν λόγω δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, για να ελεγχθεί.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα αριθμητικά δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων δεν μεταφέρθηκαν ορθώς στην εν λόγω δήλωση (έντυπο Ε5) καθώς και στο συνημμένο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων (έντυπο Ε3), καθόσον η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της για το υπό κρίση έτος τις αμοιβές προσωπικού ύψους 61.703,51 €, που δηλώθηκαν στον Πίνακα των Δαπανών του εντύπου Ε3, της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

Ακολούθως η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή αντίγραφο εκτύπωσης της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων (σελ. 163), μόνο όσον αφορούσε τα έξοδα μηνός Δεκεμβρίου του 2012, με καταχωρημένα έξοδα μισθοδοσίας ύψους 61.703,51 € και την αναλυτική κατάσταση εξόδων του εν λόγω μήνα, με ημερομηνία καταχώρησης την 31/12/2012, στην οποία συμπεριλήφθηκε η εν λόγω εγγραφή στη στήλη των εξόδων με αιτιολογία «εργοδοτικές εισφορές».

Από την καρτέλα εργοδότη της μισθολογικής περιόδου του έτους 2012 και από το υπ' αριθ. πρωτ. .../05-09-2019 απαντητικό έγγραφο που απέστειλε το Ε΄ Υποκατάστημα Μισθωτών Θεσσαλονίκης του Ε.Φ.Κ.Α. στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, κατόπιν σχετικού αιτήματος της φορολογικής αρχής, προέκυψε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές ύψους 25.947,69 €, δεν είχαν αρχικά καταβληθεί από την προσφεύγουσα εντός της προκαθορισμένης προθεσμίας και βεβαιώθηκαν υπέρ του Ε.Φ.Κ.Α στις 04/09/2014.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της μη καταχώρησης στοιχείου εξόδου (δαπανών μισθοδοσίας), καθόσον αποδεικνύεται αναμφίβολα η εκπρόθεσμη εκτύπωση και πιθανόν και η εκπρόθεσμη καταχώρηση της δαπάνης μισθοδοσίας, σύμφωνα με την από 18/12/2019 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και όχι η μη καταχώρηση της εν λόγω δαπάνης στα βιβλία της προσφεύγουσας.

Επειδή πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις των παρ 1 περ αα΄ και 14 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 και της Α.Υ.Ο.Ο. 1003821/10037/Β0012 /ΠΟΛ.1005/14.01.2005, για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας των υπό κρίση δαπανών (αμοιβών προσωπικού ύψους 61.703,51 €), ήτοι έχουν βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές της, υπέρ του Ι.Κ.Α. πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και η εν λόγω δαπάνη καταχωρήθηκε στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων της (έστω και εκπροθέσμως).

Κατόπιν των ανωτέρω, η αξίωση της προσφεύγουσας για την ακύρωση του επιβληθέντος προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 ύψους 200,00 €, για τη μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων ενός στοιχείου

εξόδου αξίας 61.703,51 € και την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης των εν λόγω δαπανών μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδά της, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και παρέλκει η εξέταση η εξέταση του δεύτερου ισχυρισμού ως αλυσιτελώς προβαλλόμενου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «...» και συγκεκριμένα:

- την **επικύρωση**:

α) της με αριθμό **.../19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του έτους 2012,

β) της με αριθμό **.../19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 του έτους 2012 και

γ) της με αριθμό **.../19-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης

- την **τροποποίηση**:

δ) της με αριθμό **.../19-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και,

- την **ακύρωση**:

ε) της με αριθμό **..../19-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. **.../19-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

Πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης ελέγχου
α) Πρόστιμο για μη καταχώρηση στο	600,00.X1/3	0,00 €	200,00 €

τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων ενός φορολογικού στοιχείου εξόδου	=200,00 €		
β) Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών για το ημερολογιακό έτος 2012, συνολικής αξίας > 14.673,00 €	600,00.X3/3 = 600,00 €	600,00 €	0,00 €
Σύνολο	800,00 €	600,00 €	200,00 €

Υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

01/01/2012– 31/12/2012		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		20.690,48	82.393,99	61.703,51	20.690,48	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	4.138,10	16.478,80	12.340,70	4.138,10	0,00
Πρόσθετος φόρος και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013		2.482,86	2.482,86	0,00	2.482,86	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013			12.656,62	12.656,62	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		6.620,96	31.618,28	24.997,32	6.620,96	0,00

Υπ' αριθμ./19-12-2019 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 του έτους 2012

Έτος 2012	
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	54.874,69
Εισφορά	35,93
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτ/μου	36,85
Συνολικό ποσό για καταβολή	72,78 €

Υπ' αριθμ. .../19-12-2019 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του έτους 2012

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Ακαθάριστες αποδοχές	54.874,54
Φόρος που αναλογεί	88,00
Σύνολο φόρου	88,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 ν. 4174/2013	90,26
Σύνολο φόρου	178,26 €

Υπ' αριθμ. .../19-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	
Μη υποβολή οριστικής δήλωσης ΦΜΥ αρ. 59 παρ 3 Ν. 2238/1994	300,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.