



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-12-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 3617

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
ΦΑΞ : 213-1604567

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 25-7-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 1-7-2019 οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-7-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά

την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.515,56€ πλέον πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 6.812,11€.

Ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με την με αριθ./2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2013, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 συμφωνούν με τα δεδομένα που αναγράφονται στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ποσού 32.379,95, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- Αμοιβές προσωπικού ποσού 22.718,24€: Το εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται στην με αριθ./2014 δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.
- Εισφορές σε ταμεία ποσού 4.829,42€: Το εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται στην με αριθ./2014 δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.
- Διάφορα έξοδα ποσού 44.925,93€: Το εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται στην με αριθ./2014 δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως διάφορα έξοδα, ενώ στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, τα διάφορα έξοδα ανέρχονται σε ποσό 40.093,64€. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αναγνώρισε λογιστική διαφορά ποσού 4.832,29€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προβαλλόμενη πράξη στερείται σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, καθώς οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στην με αριθ./2014 δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνοδεύονται από τα αντίστοιχα παραστατικά.
2. Έλλειψη δόλου από την πλευρά του προσφεύγοντος, καθώς το γεγονός ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης οφείλεται σε

παράλειψη - σφάλμα του λογιστικού γραφείου, που είναι υπεύθυνο για την τήρηση των βιβλίων.

3. Η προσβαλλόμενη πράξη συνιστά για τον προσφεύγοντα διοικητική κύρωση υπέρμετρα επαχθή, ως αντίθετη στις αρχές της χρηστής διοίκησης, της εύλογης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου στην διοίκηση και της αρχής της αναλογικότητας.
4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπό κρίση προσφυγής, η με αριθ. 802 προσβαλλόμενη πράξη, εκδόθηκε την 1-7-2019 (εντός του έτους παραγραφής) και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 3-7-2019.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, συμπληρωνόταν ως προς το οικ. έτος 2014, την 31-12-2019.

Ως εκ τούτου η παραγραφή, έχει διακοπεί και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΣΑΦΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΘΩΣ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΕΙ ΣΤΗΝ ΜΕ ΑΡΙΘ./2014 ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΥΝΟΔΕΥΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 « Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17), 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

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, ...

εε) Του ποσού της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο. ...

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 «Προσδιορισμός εισοδημάτων από επιχειρήσεις» του ν.4110/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 «Έναρξη ισχύος» του ν.4110/2013 ισχύει ότι: «1. **Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α) Των άρθρων 1** (παράγραφοι 1 και 2), 2 (παράγραφοι 2 και 8), 3 (παράγραφοι 1,2,3,5,6,13,18,21,28,29,30,32,33,35,36,37,40 και 45), **4**, 6 (παράγραφοι 3, 4, 5, 6, 8 και 15), 7 (παράγραφοι 1, 2,5 και 7) και 9 (παράγραφοι 1, 2,11,12,16, 24, 30 και 31) **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.**».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως 2013 των ελευθέρων επαγγελματιών» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 4 του άρθρου 49 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου και το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

2. Με τις διατάξεις της υποπερ. εε' της παρ. α' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις της παρ.45 του άρθρου 3 του ν.4110/2013 και έχουν εφαρμογή από το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά ορίζεται, ότι 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 άρθρο 30, των γενικών εξόδων διαχείρισης, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β, στα οποία περιλαμβάνονται και το ποσό της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

3. Σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ποσού 32.379,95, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- Αμοιβές προσωπικού ποσού 22.718,24€: Το εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται στην με αριθ./2014 δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.
- Εισφορές σε ταμεία ποσού 4.829,42€: Το εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται στην με αριθ./2014 δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.
- Διάφορα έξοδα ποσού 44.925,93€: Το εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται στην με αριθ./2014 δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως διάφορα έξοδα, ενώ στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, τα διάφορα έξοδα ανέρχονται σε ποσό 40.093,64€. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αναγνώρισε λογιστική διαφορά ποσού 4.832,29€.

Εν συνεχεία ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), ως ακολούθως:

Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική επιχείρηση	133.319,10
Μείον: Κόστος πωληθέντων-αναλωθέντων α' υλών κτλ.	(65.877,86)
Μικτό Κέρδος	67.441,24
Μείον: Δηλωθείσες δαπάνες χρήσης	73.154,68
Λογιστικά καθαρά κέρδη (ζημίες) βάσει βιβλίων	(5.713,44)
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει ελέγχου	32.379,95
Σύνολο λογιστικών καθαρών κερδών βάσει ελέγχου	26.666,51

Επειδή, σύμφωνα με τη ρητή διατύπωση της παρ.14 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, καμία δαπάνη δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον δεν έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της

επιχείρησης, ακόμα και αν έχουν εκδοθεί τα απαιτούμενα παραστατικά. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, καθώς οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στην με αριθ./...2014 δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνοδεύονται από τα αντίστοιχα παραστατικά, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΔΟΛΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΕΥΡΑ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ, ΚΑΘΩΣ ΤΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΟΤΙ ΟΙ ΕΝ ΛΟΓΩ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΑΝ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΤΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ ΣΕ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ - ΣΦΑΛΜΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ, ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΥΘΥΝΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) ορίζεται ότι: *«Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 «Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: *«1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου. ...*

16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

η) Οι επιστροφές και οι εκπώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσής, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α.

18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..

Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων-εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών

Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1004/ 4-1-2013 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική Κ.Φ.Α.Σ.» αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1. Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

Παράγραφος 1. «Υπόχρεα ημεδαπά πρόσωπα»

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι:

- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (ήτοι τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που

ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες).....

Άρθρο 4. Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων

Παράγραφοι 16 έως 20. Τήρηση απλογραφικών βιβλίων

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών ορίζονται τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, το περιεχόμενο αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους. Ειδικότερα:

Παράγραφος 16

Τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων και βιβλίου απογραφών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο πιο πάνω υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, υποχρεούται να τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων-εξόδων

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από τη πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο του ποσού 150.000 ευρώ.

Σημειώνεται ότι για την υποχρέωση ή μη σύνταξης απογραφής τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

Διευκρινίζεται ότι οι σχετικές αποφάσεις περί απαλλαγής ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της Β' κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής κατά την 31/12, εξακολουθούν να ισχύουν.

Διευκρινίζεται ακόμη ότι τα δεδομένα των πιο πάνω βιβλίων τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά και όταν τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί απλώς να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν. Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν ορίζεται υποχρέωση από 1/1/2013 τήρησης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησής του, όμως θα εκτυπωθεί θεωρημένη μηνιαία κατάσταση εσόδων - εξόδων για το Δεκέμβριο του 2012.

Παράγραφος 17

Περιεχόμενο βιβλίου εσόδων - εξόδων.

Στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, ο εν λόγω υπόχρεος, καταχωρεί σε ξεχωριστές στήλες:

α) το είδος του δικαιολογητικού αγορών και εξόδων, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη.

β) τα ακαθάριστα έσοδα ξεχωριστά, από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) τις αγορές αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) την αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων, ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις, στ) τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, ζ) τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

η) τις επιστροφές και τις εκπώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Σημειώνεται ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), τα δεδομένα των περιπτώσεων δ', στ' και ζ', καταχωρούντο σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, ενώ με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες.

Επισημαίνεται ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταχώρησης σε ιδιαίτερο χώρο του εν λόγω βιβλίου των καταθέσεων και των αναλήψεων κεφαλαίων, των δανείων που χορηγούνται και λαμβάνονται καθώς και των εισπράξεων ή καταβολών που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στο χρόνο ενημέρωσης, όπως αυτός ορίζεται παρακάτω στην παράγραφο 18, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις.

Παράγραφος 18

Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων εξόδων, ο οποίος συνδέεται πλέον με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Έτσι από 1/1/2013 η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέρα του χρόνου υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, καταχωρείται για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των προαναφερομένων στην παράγραφο 17 δεδομένων.

Όσον αφορά την καταχώρηση στοιχείων αγοράς αγαθών που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής χωρίς να έχουν παραληφθεί τα αγαθά, οι σχετικές διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.».

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο επιτηδευματίας είναι υπεύθυνος για την ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών της υποχρεώσεων και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν την συμμόρφωσή της με τις ισχύουσες φορολογικές

διατάξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί έλλειψης δόλου από την πλευρά του καθώς το γεγονός ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης οφείλεται σε παράλειψη - σφάλμα του λογιστικού γραφείου, που είναι υπεύθυνο για την τήρηση των βιβλίων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και " συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: " Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: " Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας."

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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 1-7-2019 οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η

προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 25-7-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2019) Οικονομικού Έτους 2014 (Χρήση 2013)

Διαφορά φόρου	6.938,39 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.812,11 €
Εισφορά αλληλεγγύης	577,17 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.327,67 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Υπάλληλος του Τμήματος

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.