



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 18-05-2015

Αριθμός απόφασης: 2024

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 20-02-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ....., με έδρα το, οδός, κατά 1) της υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2012 και 2) της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ι) υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2012 και ιι) την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης οικονομικού

έτους 2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 15-05-2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20-02-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1. Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.243,05 €.

2. Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 300,00€.

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, κατόπιν αίτησης του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 15.467,26 € φόρου εισοδήματος δήλωσης οικονομικού έτους 2012, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία, και διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων καταχωρήθηκαν φορολογικά στοιχεία δαπανών αγοράς αμόλυβδης βενζίνης, καθαρής αξίας 684,92 €, ενώ στα περιουσιακά στοιχεία της προσφεύγουσας δεν υπάρχουν οχήματα βενζινοκίνητα, παρά μόνο πετρελαιοκίνητα.

2) Δαπάνη με στοιχεία, εκδότη «.....», καθαρής αξίας 1.211,86 καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία δύο φορές.

3) Πέραν των παραπάνω λογιστικών διαφορών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα αριθμητικά δεδομένα-σύνολα των βιβλίων δεν συμφωνούν με τα δεδομένα της υποβληθείσας ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012. Συγκεκριμένα, αξία αποσβέσεων ύψους 82.176,05 €, συμπεριλήφθηκε στις λοιπές δαπάνες της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε3) πλην όμως δεν ήταν καταχωρημένη ως δαπάνη στην θεωρημένη μηνιαία κατάσταση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων της χρήσης του 2011, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 1,2,4 και 5 του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992 αλλά και της ερμηνευτικής ΠΟΛ 1209/14-07-2000.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) η δαπάνη των ετήσιων τακτικών αποσβέσεων των παγίων στοιχείων της εταιρίας της διαχειριστικής χρήσης 2011 είναι παραγωγική

- 2) η δαπάνη των ετήσιων τακτικών αποσβέσεων των παγίων στοιχείων της εταιρίας της διαχειριστικής χρήσης 2011, υπολογίστηκε σε πάγια που ανήκουν σε αυτή, τα οποία χρησιμοποιεί, και προκύπτει αυτό από έγγραφα όπως τιμολόγια αγοράς παγίων, από τα οποία προκύπτει η δαπάνη απόσβεσης παγίων της χρήσης 2011 και τα οποία τιμολόγια εμπρόθεσμα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης στην διάρκεια των παρελθουσών ετών,
- 3) η δαπάνη των αποσβέσεων είναι καταχωρημένη εμπρόθεσμα με οριστική εγγραφή στην σελίδα 29 της θεωρημένης μηνιαίας κατάστασης εσόδων εξόδων - με αριθμ. θεώρησης και ημερ. Θεώρησης που αντιστοιχεί στον μήνα Απρίλιο του 2012 στον μήνα δηλαδή που υποβλήθηκε η φορολογική δήλωση της εταιρίας παρ.14, άρθρο 31 του ν.2238/1994

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. για την αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, 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.

Επειδή, στο άρθρο 6 του Π.Δ. 186/1992 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ορίζεται «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. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, 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, δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.»

Επειδή, στο άρθρο 6 του Π.Δ. 186/1992 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ορίζεται «2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α.. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.»

Επειδή, στο άρθρο 6 του Π.Δ. 186/1992 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ορίζεται « 4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα: α) τα έσοδα και έξοδα που

πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου, β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών. γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα. δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφληση τους.»

Επειδή, στο άρθρο 6 του Π.Δ. 186/1992 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ορίζεται « 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. Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.»

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ.1209/14.7.2000 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών «Αναφορικά με τον τρόπο καταχώρισης των αποσβέσεων στα βιβλία Β' κατηγορίας (Εσόδων - Εξόδων), ύστερα από όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Ι του παρόντος, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 6 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992): "4.Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα: γ) η αξία αγοράς πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα".

2. Ως γνωστόν, πριν από τις μεταβολές που επήλθαν στη φορολογία εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2753/1999, η ανωτέρω υποχρέωση αφορούσε μόνο τους παρέχοντες υπηρεσίες οι οποίοι εξήγαγαν λογιστικό αποτέλεσμα από τα βιβλία Β' κατηγορίας. Μετά, όμως, από τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2753/1999, με τις οποίες καθιερώνεται για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, ο οποίος προβλέπει και προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με λογιστικό τρόπο (λογιστικό αποτέλεσμα), οι επιχειρήσεις αυτές πρέπει να καταχωρούν στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων διακεκριμένα (σε ιδιαίτερο χώρο) τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, προκειμένου να ληφθούν αυτές υπόψη στον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

3. Η προαναφερόμενη καταχώριση γίνεται με τον εξής τρόπο: Συγκεντρωτική καταχώριση, στο σκέλος των εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση, εφόσον αυτή προκύπτει από αναλυτική καταχώριση (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά), της αξίας αγοράς των παγίων στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου και των αποσβέσεων που αναλογούν σ' αυτά σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων. Ενόψει των ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων σε όγκο θεωρούμενων βιβλίων και για τη διευκόλυνση των επιτηδευματιών, παρέχεται η δυνατότητα η προαναφερόμενη αναλυτική καταχώριση των παγίων στοιχείων με τις αναλογούσες αποσβέσεις τους να γίνεται σε αθεώρητες καταστάσεις (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ.1146/30.12.2003 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών «4. Οι αποσβέσεις, των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση καταχωρούνται συγκεντρωτικά στο σκέλος των εξόδων («Λοιπά έξοδα») του βιβλίου εσόδων - εξόδων μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στον ίδιο χρόνο οι κατά τα ανωτέρω καταχωρημένες αποσβέσεις καθώς και η αξία των παγίων που αφορούν αυτές αναλύονται ανά πάγιο σε αθεώρητες καταστάσεις (χειρόγραφες ή μηχανογραφικές) ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων.» Για τη διαφύλαξη των ανωτέρω αθεώρητων καταστάσεων ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ.»

Επειδή, από την με αριθμ. θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρία δεν καταχώρησε μέχρι την ημερομηνία της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, ήτοι 2012, τις αναλογούσες στην διαχειριστική περίοδο 2011 αποσβέσεις στο σκέλος των εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση, δηλαδή στην χρήση 2011, προκειμένου να ληφθούν αυτές υπόψη στον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η δαπάνη των αποσβέσεων είναι καταχωρημένη στην σελίδα 29 της θεωρημένης μηνιαίας κατάστασης εσόδων εξόδων - με αριθμ. θεώρησης και ημερ. Θεώρησης που αντιστοιχεί στον μήνα Απρίλιο του 2012, την οποία σελίδα προσκόμισε, μετά την επίδοση της με αριθ. πρωτ. γνωστοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, πλην όμως η καταχώρηση αυτή αφενός δεν πληρεί τους βασικούς κανόνες καταχώρησης που ορίζονται στο άρθρο 6 του Π.Δ. 186/1992 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων και αφετέρου δεν είναι καταχωρημένο το ποσό των αποσβέσεων στο σκέλος των εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση, δηλαδή στην χρήση 2011, προκειμένου να ληφθούν αυτές υπόψη στον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, του εν λόγω έτους.

Επειδή, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος επιβλήθηκε διότι κατά την διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές φόρου εισοδήματος, οι οποίες προέρχονται από τρεις περιπτώσεις λογιστικών διαφορών, όπως αυτές αναλύονται παραπάνω. Η προσφεύγουσα εταιρεία με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ισχυρισμούς μόνο για την λογιστική διαφορά που αφορά στην δαπάνη των αποσβέσεων, κατ' επέκταση αυτό σημαίνει παραδοχή των υπολοίπων λογιστικών διαφορών, συνεπώς αδυναμία ακύρωσης της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος, καθότι υπάρχει πράγματι ανακρίβεια στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος και ελέγχου προστίμων εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται 1) η υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και 2) η

υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

όπως απορριφθεί η με αριθ. πρωτ. /20-02-2015 ενδικοφανής προσφυγή της (ΑΦΜ.....)

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

Οικονομικό έτος 2012

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως ορίζει:

1) η υπ' αριθμ. Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	4.243,05 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.243,05 €

ΚΑΙ

2) η υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος

ΠΡΟΣΤΙΜΟ- ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	300,00 €
--------------------------------------	-----------------

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

Ακριβές αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.

Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).