



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1270

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Κρήτης, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ. /23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. /23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καθώς και τις από 23-12-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2023** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**23-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **43.217,78** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού **21.608,89** ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **7.932,90** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **72.759,57** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./**23-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **12.234,23** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού **6.117,12** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **18.351,35** ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, σε εκτέλεση της με αριθμό/**02-11-2022** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για το φορολογικό έτος **2016**. Απτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./**12-09-2022** έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, με το οποίο διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου λόγω αρμοδιότητας την με ID...../08-09-2022 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και την με ID...../08-09-2022 Πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ. Σύμφωνα με το πόρισμα των ως άνω εκθέσεων, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, προέκυψαν λογιστικές διαφορές, οι οποίες αφορούσαν δαπάνες που συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις του, χωρίς να έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία του και χωρίς να υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά δαπανών.

Μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών και ακαθαρίστων εσόδων που δεν είχαν δηλωθεί στο υπό κρίση φορολογικό έτος, οι οποίες ομαδοποιούνται ως ακολούθως :

Περιγραφή κατηγορίας δαπανών ή εσόδων	Ποσό δαπάνης
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΤΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	6.555,46
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	10.405,91

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΑΛΛΟ ΕΤΟΣ	1.287,14
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ	7.338,27
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΕΓΓΡΑΦΕΙ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	24.400,00
ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΕΓΓΡΑΦΕΙ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	29.600,00
ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΕΓΓΡΑΦΕΙ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	21.080,00
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ	2.840,00
ΣΥΝΟΛΟ	103.506,78

Από τις ως άνω λογιστικές διαφορές ο προσφεύγων αμφισβητεί μέρος αυτών και προβάλλει τους λόγους που αναφέρονται στη συνέχεια της απόφασης.

Περαιτέρω στο ΦΠΑ διαπιστώθηκαν διαφορές ως εξής:

1) Ως προς τις φορολογητέες εκροές ύψους 26.758,52 ευρώ και στον ΦΠΑ εκροών ύψους 6.212,08 ευρώ που προέρχονται από λανθασμένη μεταφορά των δεδομένων βιβλίων στις περιοδικές δηλώσεις.

2) Ως προς τις φορολογητέες εισροές ύψους 24.538,86 ευρώ και στον ΦΠΑ εισροών ύψους 5.615,65 ευρώ που προέρχονται από δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης καθώς και λοιπά αφαιρούμενα ποσά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Ουσιαστικά στερήθηκε του δικαιώματος ακρόασης λόγω της καταχρηστικής συμπεριφοράς της Φορολογικής Διοίκησης, που από δική της υπαιτιότητα καθυστέρησε επί σειρά ετών να προχωρήσει σε φορολογικό έλεγχο της επιχείρησής για την διαχειριστική περίοδο έτους 2016, λαμβανομένου υπόψη ότι είχε στην διάθεσή της όλα τα προβλεπόμενα από την φορολογική νομοθεσία (Ν.4174/2013) φορολογικά έγγραφα και παραστατικά.

- Η Φορολογική Αρχή, πέραν της αναφοράς των εφαρμοστέων διατάξεων για την ελεγχόμενη και κρινόμενη περίπτωση του, δεν ανήγαγε τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης σε φορολογικές διατάξεις και δεν αιτιολόγησε με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή τις ως άνω προκύπτουσες λογιστικές διαφορές, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει με βεβαιότητα ο τρόπος προσδιορισμού αυτών.

- Έχει τηρήσει κατά γράμμα τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ 186/1992, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 του Ν. 3842/2010 που αφορά τον «τρόπο ενημέρωσης των βιβλίων έκδοσης στοιχείων».

A. Ως προς το δικαίωμα ακρόασης

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζουν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει

αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, όπως αναλυτικά προκύπτει από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη και έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου, εφαρμόστηκαν οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με βάση τις οποίες συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα το με αριθμό .../01-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τις Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμό Φόρου και δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου καθώς και να προσκομίσει οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του. Ο προσφεύγων, εντός της δοθείσης προθεσμίας για έκθεση των απόψεων του επί του ως άνω Σημειώματος, προσκόμισε κλασέρ με πλήθος φορολογικών στοιχείων αγορών/δαπανών, χωρίς καταγραφή σε κατάσταση, τα οποία έλαβε υπόψη ο έλεγχος και αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ποσό 40.800,67 ευρώ και απέρριψε ως μη εκπιπόμενες δαπάνες ποσό 25.586,78 ευρώ. Ως εκ τούτου προκύπτει ότι τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 28 παρ. 1 του ΚΦΔ και επομένως οι ισχυρισμοί του σχετικά με το δικαίωμα ακρόασης απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

B. Ως προς τις λογιστικές διαφορές

Επειδή οι διατάξεις των άρθρου 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

«22. Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης."

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

23. Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των

δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προσπιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, 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».

B1. Επί της λογιστικής διαφοράς που αφορά δαπάνες για καύσιμα, ασφάλιστρα και συντήρηση αυτοκινήτων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και αναιτιολόγητα έκρινε η Φορολογική Διοίκηση ότι οι εγγραφές που εμπεριέχονται στον πίνακα νούμερο 3 αποτελούν τιμολόγια δαπανών για καύσιμα και συντήρηση αυτοκινήτων, χωρίς να αναγράφεται πάνω σ' αυτά ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τις δαπάνες της επιχείρησης και επιπλέον η καταβολή των ασφαλιστρών εντός του έτους 2016, χωρίς την αναλυτική περιγραφή του ασφαλιζόμενου μέρους, επίσης δεν εκπίπτουν και αυτές από τις δαπάνες της επιχείρησης, ενώ όφειλε να δεχθεί ότι ως επιχείρηση με ικανό αριθμό ιδιωτικών και επαγγελματικών οχημάτων έχω καταρτίσει ενιαία σύμβαση ασφάλειας όλων των οχημάτων (πολυασφαλιστήριο συμβόλαιο) για προφανείς λόγους εξοικονόμησης δαπάνης. Η επιχείρησή κυρίως δραστηριοποιείται στην εκμετάλλευση οχημάτων, η λειτουργία των οποίων προϋποθέτει καύσιμα και συντήρηση από συγκεκριμένους προμηθευτές .

Επειδή όσον αφορά τις ως άνω δαπάνες συνολικού ύψους 7.338,27 ευρώ, από τον έλεγχο των βιβλίων και των παραστατικών από το αρχείο του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι αφορούν :α) τιμολόγια δαπανών καυσίμων ή συντήρησης αυτοκινήτων στα οποία **δεν αναγράφεται η πινακίδα του αυτοκινήτου** στο οποίο αναφέρεται η δαπάνη και β) αποδείξεις καταβολής ασφαλιστρών, χωρίς αναγραφή της αναλυτικής περιγραφής του ασφαλιζόμενου μέρους και **χωρίς να επισυνάπτεται η να προσκομίζεται το ασφαλιστήριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο** που αφορά η εν λόγω δαπάνη.

Από τον έλεγχο δηλαδή των παραστατικών **δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκής πληροφόρηση** από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επομένως ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ποσό 7.338,27 ευρώ, το οποίο αφορά δαπάνη καυσίμων και συντήρησης αυτοκινήτων και δαπάνη ασφάλισης αυτοκινήτων, διότι στα αντίστοιχα παραστατικά δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων και δεν προσκομίστηκε το ασφαλιστήριο συμβόλαιο που αφορά η εν λόγω δαπάνη και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος επί της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

B2. Επί των λογιστικών διαφορών που αφορούν δαπάνες αποσβέσεων ύψους 24.400,00 ευρώ, επιχειρηματικές δαπάνες ύψους 29.600,00 ευρώ, ασφαλιστικές αποζημιώσεις ύψους 1.600,00 ευρώ και 1.240,00 ευρώ που δεν έχουν εγγραφεί στα βιβλία

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή, κακώς και εσφαλμένως έκρινε ότι από το σύνολο των παραστατικών που είχαν στην διάθεση τους οι ελεγκτές, τα βιβλία εσόδων και εξόδων, τις καταστάσεις προμηθευτών, τις περιοδικές δηλώσεις, και κατέληξε χωρίς ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκή αιτιολογία στο συμπέρασμα ότι δήθεν α) ποσό 29.600,00 ευρώ που αφορά επιχειρηματικές δαπάνες και έχουν συμπεριληφθεί στην δήλωση Ε3, δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες δαπάνες, γιατί δήθεν δεν έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία, β) ποσό 24.400,00 ευρώ που αφορά αποσβέσεις παγίων για το 2016, δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες δαπάνες, γιατί δήθεν δεν έχουν λογιστικοποιηθεί, γ) ποσό 1.600,00 ευρώ και ποσό 1.240,00 ευρώ, που αφορούν πληρωμή αποζημίωσης ασφαλιστικής εταιρείας δήθεν δεν έχουν λογιστικοποιηθεί.

Επειδή όσον αφορά τα ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δαπάνες ποσού 29.600,00 ευρώ και αποσβέσεις παγίων ποσού 24.400,00 ευρώ, σύνολο 54.000,00 ευρώ, που έχουν συμπεριληφθεί στην «Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα – Ε3» της χρήσης 2016 και έχουν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του υπό κρίση φορολογικού έτους 2016, δεν εγγράφηκαν στα τηρούμενα βιβλία και προς τούτο ορθώς δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 προϋπόθεση έκπτωσης επιχειρηματικής δαπάνης κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι η εγγραφή της στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και η απόδειξη της με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα βιβλία του ποσά 1.600,00 ευρώ και 1.240,00 ευρώ, τα οποία έλαβε ως ασφαλιστική αποζημίωση από την Α.Ε. και από τη, αντίστοιχα και προς τούτο ορθώς προσαύξησε με αυτά τα ποσά τα ακαθάριστα έσοδα του.

Κατόπιν τούτων οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος επί των συγκεκριμένων θεμάτων δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

B3. Επί της λογιστικής διαφοράς που αφορά δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή, κακώς και εσφαλμένως έκρινε ότι ποσό 66.387,45 ευρώ το οποίο αφορά τιμολόγια, δελτία αποστολής και αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από 5-1-2016 έως και 26-12-2016, ως αποτυπώνονται στον συγκεντρωτικό πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης διαχειριστικής περιόδου 1-1-2016 έως 31-12-2016, αφορούν «μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», με ασαφή, ελλιπή και μη επαρκή αιτιολογία, ενώ οι παραπάνω δαπάνες του πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης έτους 2016, είναι όλες εκπιπτόμενες, και αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα του.

Η Φορολογική Αρχή, κακώς και εσφαλμένως έκρινε ότι «από το σύνολο των φορολογητέων εισροών ποσό 48.299,68 ευρώ αφορά δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται έκπτωση του Φ.Π.Α σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παρ.4 και 32 παρ. Ιβ του ν. 2859/2000» και ως εκ τούτου καταλόγισε ότι το ποσό του μη εκπτεστέου Φ.Π.Α ανέρχεται σε 10.725,32 ευρώ για την διαχειριστική περίοδο έτους 2016.

Επειδή ο έλεγχος με την με αρ. πρωτ./07-11-2022 πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ ζήτησε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του το σύνολο των φορολογικών στοιχείων δαπανών/αγορών που παρέλαβε κατά το έτος 2016. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο κάλεσμα της φορολογικής αρχής αλλά **δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των φορολογικών στοιχείων**. Επομένως ο έλεγχος απέρριψε ως μη εκπιπτόμενες τις δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 η **πραγματοποίησή τους δεν αποδείχτηκε με κατάλληλα δικαιολογητικά**.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση τις φορολογητέες εισροές της επιχείρησης και τον αντίστοιχο φόρο εισροών, καθόσον δεν επεδείχθησαν τα φορολογικά στοιχεία των εγγραφών αυτών στο βιβλίο, ούτως ώστε να ελεγχθεί το είδος των δαπανών, αν χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρηση του προσφεύγοντα ή για ιδιωτικές ανάγκες και αν βάσει των διατάξεων του νόμου 2859/2000 δύναται να εκθέσει ο φόρος εισροών αυτών από τον φόρο εκροών.

Επειδή ο προσφεύγων εσφαλμένα θεωρεί ότι ο έλεγχος τελικά προσδιόρισε δαπάνες ποσού 66.387,45 ευρώ ως μη εκπιπτόμενες. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθμ,/01-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων, προσκόμισε πλήθος φορολογικών στοιχείων αγορών/δαπανών, τα οποία έλαβε υπόψη ο έλεγχος και εν τέλει αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα ποσό 40.800,67 ευρώ ενώ απέρριψε ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες ποσού 25.586,78 ευρώ για τις οποίες όπως προαναφέρθηκε δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **επί του συγκεκριμένου θέματος απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Γ. Ως προς τα έσοδα που δεν έχουν εγγραφεί στα βιβλία

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε μεταξύ των άλλων ότι το ΤΠΥ με αριθ./.../... προς τον πελάτη μου, αξίας 26.064,80 ευρώ, δεν έχει λογιστικοποιηθεί στα βιβλία της επιχείρησης του, ενώ είναι ολοφάνερο από την επισκόπηση της Αναλυτικής Καρτέλας Λογαριασμού (σελ. 1) ότι το συγκεκριμένο τιμολόγιο έχει καταχωρηθεί— λογιστικοποιηθεί την 30-6-2016, ενώ για τις συναλλαγές του με τον παραπάνω πελάτη εντός του έτους 2016, εξέδωσε συνολικά 19 ΤΠΥ, συνολικής αξίας 127.579 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α 30.275,5 ευρώ και τούτο προκύπτει από την δήλωση ΜΥΦ έτους 2016, όπου έχουν λογιστικοποιηθεί όλες οι εγγραφές για τον παραπάνω πελάτη του.

Επειδή από τον έλεγχο των αποκλίσεων εσόδων συγκεντρωτικών καταστάσεων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε το με αριθ./30-5-2016 χειρόγραφο

τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς την εταιρεία Α.Ε., καθαρής αξίας 21.020,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.044,80 ευρώ, συνολικής αξίας 26.064,80 ευρώ. Το εν λόγω φορολογικό στοιχείο εσόδου δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία της επιχείρησης.

Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα βιβλία του ποσά 1.600,00 ευρώ και 1.240,00 ευρώ, τα οποία έλαβε ως ασφαλιστική αποζημίωση από την Α.Ε. και από τη, αντίστοιχα. Τέλος δεν συμπεριλήφθηκε στο έντυπο Ε3 στον κωδικό 276 Ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, ποσό 60,00 ευρώ. Από επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και συγκεκριμένα από το βιβλίο εσόδων του προσφεύγοντος, φαίνεται ότι το με αριθ. /30-5-2016 χειρόγραφο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών δεν είναι καταχωρημένο στα έσοδα της επιχείρησης, ενώ έχει μεταφερθεί σωστά το σύνολο των εσόδων του βιβλίου εσόδων στις δηλώσεις εισοδήματος εκτός από το ως άνω ποσό ύψους 60,00 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 291.029,09 ευρώ, προσαυξημένα κατά το ποσό των 23.920,00 ευρώ (21.020,00+1.600,00+1.240,00+60,00) και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Δ. Ως προς την τήρηση των βιβλίων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3, 5 και 6 του ν. 4308/2014:

«3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

...

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο....

5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα...

6. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) ...

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων...»

Επειδή επομένως τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης πρέπει υποχρεωτικά από το νόμο να είναι ενημερωμένα σύμφωνα με τα έσοδα και τα έξοδα μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη κάθε τριμήνου.

Εν προκειμένω από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, προέκυψαν δαπάνες που συμπεριέλαβε ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις, χωρίς να έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και χωρίς να υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά δαπανών. Επίσης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα βιβλία του ποσά εσόδων. Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός του σχετικά με τον από μέρους του τρόπο ενημέρωσης των βιβλίων έκδοσης στοιχείων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ε. Ως προς την αιτιολογία

Επειδή αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση του προσφεύγοντος και πληρούσαν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας.

Επειδή οι συγκεκριμένες λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο, παρατίθενται αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ανά λογαριασμό, σε αναλυτικούς πίνακες, με πλήρη και τεκμηριωμένη ανάλυση των λόγων για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και οι θέσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι συγκεκριμένες δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας και

για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης **23/12/2022** εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται 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

Την **απόρριψη** της από **23/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθ./**23-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

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

Διαφορά φόρου	43.217,78 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	21.608,89 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.932,90 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	72.759,57 €

β) της υπ' αριθ./**23-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

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

Διαφορά φόρου	12.234,23 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.117,12 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.351,35 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.