



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 20/01/2017

Αριθμός απόφασης: 574

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα το, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αγίων Αναργύρων οικονομικού έτους 2012 και β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων οικονομικού έτους 2012 και β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων οικονομικού έτους 2012 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 2.393,26 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.488,99 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.866,67 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 13 §§ 1,2,3 και 12 § 15 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 2α και 8α του ν. 2523/1997 και επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου, όπως αντικαταστάθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. ζ του ν.4337/2015.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. κατόπιν εντολής της αρχής του ν. 3691/2008 άρθρο 7. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εκθέσεις από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις εγγραφές των τηρούμενων βιβλίων, τα εκδοθέντα στοιχεία σε σχέση με τη διεξοδική ανάλυση των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε επτά (7) περιπτώσεις και συγκεκριμένα

- Δεν εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία προς τις συνεργαζόμενες ατομικές επιχειρήσεις

με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ για λογιστικές υπηρεσίες που παρείχε δωρεάν.

- Δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά στοιχεία προς τις συνεργαζόμενες επιχειρήσεις με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, αξίας 500,00 ευρώ έκαστο.

Εν όψει των παραπάνω διαπιστωθεισών παρατυπιών και παραλείψεων η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και προσδιόρισε τα τελικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σε 84.821,89 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94. Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. συνολικού ποσού 4.882,25 ευρώ και 1.866,67 ευρώ αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, την άρση του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών και το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών της κερδών για τη χρήση 2011, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος αόριστα, αυθαίρετα και χωρίς καμία τεκμηρίωση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν εξέδωσε απόδειξη παροχής υπηρεσιών σε δύο περιπτώσεις λόγω της ύπαρξης πιστώσεων αξίας 500,00 ευρώ έκαστη στον τραπεζικό της λογαριασμό από τις δύο εταιρείες με ΑΦΜ και με ΑΦΜ Οι καταθέσεις αυτές δεν έγιναν για αμοιβές του έτους 2011, αλλά αφορούσαν τμηματική εξόφληση οφειλών προηγούμενων ετών, για τις οποίες είχαν εκδοθεί οι αντίστοιχες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών.
- Οι πράξεις για τις οποίες, σύμφωνα με τον έλεγχο, δεν εξέδωσε ΑΠΥ δεν είναι αμφοτεροβαρείς και για το λόγο αυτό δεν μπορούν να χαρακτηριστούν συναλλαγές. Επομένως δε θα έπρεπε να προστεθούν στις υποτιθέμενες δύο προηγούμενες παραβάσεις ώστε να κριθούν τα βιβλία της ανακριβή.
- Ακόμα και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι διαπράχθηκαν οι παραβάσεις που τις καταλογίζονται, αυτές είναι πολύ μικρής έκτασης σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και δεν επηρεάζουν σημαντικά ούτε καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της. Συνεπώς εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών της κερδών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.): «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 μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.....

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10..... Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».....

3.Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο,.....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία...».

Επειδή στην παρ. 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 17 του ν.3842/2010, ορίζεται:

«3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο

σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε.. Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι κατά τη διαρρέυσσα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ο λογιστής φοροτεχνικός υπογράφει τις δηλώσεις της παραγράφου 2, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών Επίσης, κατά την υποβολή των δηλώσεων οι λογιστές φοροτεχνικοί αναγράφουν υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας τους ή της έδρας του επαγγέλματος τους, κατά περίπτωση, τον Α.Φ.Μ., την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τη φορολογία τους, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος τους και την κατηγορία της άδειας τους.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, για τις ατομικές επιχειρήσεις με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 από μέλος της προσφεύγουσας εταιρείας, ήτοι είτε τον με ΑΦΜ, είτε τον με ΑΦΜ και επιπλέον μέσα στο 2011 έχουν κατατεθεί χρήματα προς την προσφεύγουσα από τις επιχειρήσεις αυτές για πληρωμή του Φ.Π.Α. για λογαριασμό τους. Συνεπώς η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 παρείχε δωρεάν λογιστικές υπηρεσίες προς τις παραπάνω εταιρείες και όφειλε να είχε εκδώσει προς αυτές Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών αναγράφοντας σε αυτές την ένδειξη «δωρεάν».

Επειδή, ομοίως, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, η προσφεύγουσα εταιρεία μέσα στο έτος 2011 έχει παράσχει λογιστικές υπηρεσίες προς τις εταιρείες με ΑΦΜ και με ΑΦΜ Πιο συγκεκριμένα, για την εταιρεία υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 από το μέλος της προσφεύγουσας εταιρείας, με ΑΦΜ, ενώ για την εταιρεία με ΑΦΜ υποβλήθηκαν δηλώσεις Φ.Π.Α. με αντίστοιχη καταβολή χρημάτων. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι δύο καταθέσεις των 500,00 ευρώ από τις εταιρείες αυτές αφορούσαν τμηματική εξόφληση οφειλών προηγούμενων ετών, για τις οποίες είχαν εκδοθεί οι αντίστοιχες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, και δεν έγιναν για αμοιβές του έτους 2011, αφού δεν υπήρχε συνεργασία μέσα στο 2011, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται:
«7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α)

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ)

δ)

ε)

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού».

Επειδή, εν προκειμένω στην περίπτωση της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε:

α) Δεν εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία προς τις συνεργαζόμενες ατομικές επιχειρήσεις με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ για λογιστικές υπηρεσίες που παρείχε δωρεάν.

β) Δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά στοιχεία προς τις συνεργαζόμενες επιχειρήσεις με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, αξίας 500,00 ευρώ έκαστο.

Με βάση τα ανωτέρω η προσφεύγουσα εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και σύμφωνα με την παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων της κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου.

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι υφιστάμενες φορολογικές παραβάσεις της προσφεύγουσας στη χρήση 2011 αφενός δεν είναι μεγάλης έκτασης, αφού η αποκρυβείσα αξία αποτελεί το 0,69% των ακαθάριστων εσόδων της και δεν επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα της (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) και αφετέρου σε καμία περίπτωση δεν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της, τα βιβλία της πρέπει να κριθούν ακριβή. Ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να προσδιοριστούν με την προσθήκη της αποκρυβείσας αξίας και των λογιστικών διαφορών του ελέγχου στα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία και τα καθαρά κέρδη πρέπει να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«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 στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α),

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ)»,

και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (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 Νο1 (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.α.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ.

.....

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

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ισχύει:

«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.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22/09/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

α) Την **αποδοχή** αυτής ως προς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2011 χαρακτηρίζοντας αυτά ακριβή και την **τροποποίηση** της με αριθμ. της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων οικονομικού έτους 2012 και

β) Την **απόρριψη** αυτής ως προς τη με αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

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

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	144.641,98 €
Πλέον ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.000,00 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	145.641,98 €
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	78.082,65 €

Διαφορά φόρου	1.045,41 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (104%)	1.087,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	2.132,64 €

Β) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο Συνολικού Ποσού: 1.866,67 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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 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).