



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 10/01/2017

Αριθμός απόφασης: 128

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*».

δ. 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει, κατά των υπ' αριθμ. και Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01 – 31/12/2011 και 01/01 – 31/12/2012 αντιστοίχως, και κατά των υπ' αριθμ. και Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 αντιστοίχως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. και Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01 – 31/12/2011 και 01/01 – 31/12/2012 αντιστοίχως και τις υπ' αριθμ., και Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 αντιστοίχως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθ. και Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα συνολικού ποσού €300,00 και €300,00 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 – 31/12/2011 και 01/01 – 31/12/2012, αντιστοίχως, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 υπό τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των αποφάσεων Α.Υ.Ο. 1077844/ΠΟΛ.1144/6.8.92 (ΦΕΚ 517 Β') και Α.Υ.Ο. 1045300/286/0015/ΠΟΛ.1105/6.5.1999.

Οι παραβάσεις αφορούν την έκδοση, από παραδρομή, ενενήντα εννέα (99) και εκατόν εξήντα τεσσάρων (164) αθεώρητων φορτωτικών για το ΦΔΧ αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2012 αντιστοίχως.

Με τις υπ' αριθ., και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014, αντιστοίχως, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού €5.235,16, πλέον €5.235,16 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού €10.470,32 για το οικ. έτος 2012, φόρος εισοδήματος ποσού €8.542,63, πλέον €6.492,40 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού €15.035,03 για το οικ. έτος 2013 και φόρος εισοδήματος ποσού €9.330,63, πλέον €4.851,93 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού €14.182,56 για το οικ. έτος 2014.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν λόγω της προσθήκης λογιστικών διαφορών στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα ως άνω οικονομικά έτη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι υπ' αριθ. και πράξεις τιτλοφορούνται «Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ», ενώ από 01/01/2014 δεν υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, συνεπώς η προσφεύγουσα υπέστη βλάβη λόγω σύγχυσης ως προς το χρόνο έκδοσης των εν λόγω πράξεων και του νομοθετικού καθεστώτος επί του οποίου ερείδονται.
2. Οι οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν τις υπογραφές του ελεγκτή, του επόπτη, του υπ/ντή και του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και η εν λόγω παράλειψη ισοδυναμεί με παράλειψη σύνταξης εκθέσεως ελέγχου.
3. Στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων («Έχοντας υπόψιν τις διατάξεις»)

αναγράφονται και οι διατάξεις του ν. 2523/1997 και οι διατάξεις του ν. 4174/2013 με συνέπεια να δημιουργείται σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του ελέγχου σχετικά με το ποιες διατάξεις τελικώς εφαρμόστηκαν. Επιπλέον, δεν αναφέρουν τον τρόπο με τον οποίο υπολογίσθηκε το ποσό του φόρου.

4. Υπό την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νέου νόμου, η φορολογική αρχή όφειλε να αναφέρει εάν οι διατάξεις του ν. 4174/2013 είναι ευνοϊκότερες των αντίστοιχων του ν. 2523/1997 και σε κάθε περίπτωση να εφαρμόσει το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα νομοθετικό καθεστώς.
5. Δεν της επεδόθη το σημείωμα της παρ.7 του άρθρ.36 του ΚΒΣ και άρα, η φορολογική αρχή της στέρησε τη δυνατότητα να λάβει γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων καθώς θα είχε προσκομίσει πρόσθετα στοιχεία.
6. Το ως άνω συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης προβλέπεται και στο άρθρ.6 του ΚΔΔ (Ν. 2690/1999), όπου στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της επιδόθηκε η εν λόγω κλήση προς ακρόαση.
7. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία βάσει του άρθρ. 37 του ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, δεν αναγράφονται οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό των επίδικων ποσών και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίσθηκαν αυτά.
8. Όσον αφορά στις λογιστικές διαφορές, η φορολογική αρχή απέρριψε τις σχετικές δαπάνες χωρίς ειδική αιτιολογία και πιο συγκεκριμένα: α) δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό €8.500,00 στη χρήση 2011 λόγω «ελλιπούς» δήθεν αιτιολογίας επί της υπ' αριθ./..... ΑΠΥ εκδόσεως της επιχείρησης «.....», β) δεν αναγνώρισε δαπάνες βενζίνης για ΕΙΧ επειδή η προσφεύγουσα δεν διαθέτει ιδιότητα ΕΙΧ αυτοκίνητα, ενώ τα σχετικά παραστατικά αφορούν ΦΙΧ και ΙΧ που πρέπει να συνοδεύουν τα φορτηγά μεταφορών της εταιρείας και γι' αυτό χρησιμοποιούνται και τα ιδιωτικά αυτοκίνητα των εκπροσώπων και υπαλλήλων της εταιρείας και γ) δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό €57.522,47 στη χρήση 2012 που καταβλήθηκε στην για οφειλόμενα μισθώματα λόγω της από/...../2012 καταγγελίας της σύμβασης, όμως το εν λόγω ποσό κατέστη εντός του 2012 εν όλω απαιτητό.
9. Στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν αναγράφονται οι διατάξεις βάσει των οποίων επιβλήθηκε ο πρόσθετος φόρος ούτε το ποσοστό του κύριου φόρου επί του οποίου υπολογίσθηκε και ακόμη κι αν υποτεθεί ότι επιβλήθηκε βάσει του ν. 2523/1997, η επιβολή αυτή δεν είναι νόμιμη καθώς αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) (θ) το

χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) (ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) (κ') λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1077844/ΠΟΛ.1144/6.8.92 (ΦΕΚ 517 Β') «Θεώρηση φορτωτικών εγγράφων. Τήρηση ημερολογίου μεταφοράς και έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής ή συγκεντρωτικής απόδειξης επί αστικών μεταφορών....» οριζόταν ότι: «1. Επιβάλλουμε την υποχρέωση θεώρησης των παρακάτω φορτωτικών εγγράφων, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Π.Δ. 186/1992: α) των φορτωτικών των μεταφορέων και των μεταφορικών γραφείων,....».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1045300/286/0015/ΠΟΛ.1105/6.5.1999 «Απαλλαγή από τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων» οριζόταν ότι: «Απαλλάσσουμε από την υποχρέωση θεώρησης φορολογικών στοιχείων τις πιο κάτω κατηγορίες υποχρέων, με τις οριζόμενες για κάθε κατηγορία προϋποθέσεις: α).... β)... γ) Τους μεταφορείς για τις φορτωτικές, τις αποδείξεις μεταφοράς και τα διορθωτικά σημειώματα, εφόσον τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά ημερολόγιο μεταφοράς κατ' αναλογία των οριζόμενων στην Α.Υ.Ο. 1125793/961/ΠΟΛ.1273/1.12.1989 (ΦΕΚ Β' 923).....».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ διαπιστώθηκε ότι: η προσφεύγουσα εξέδωσε για τη χρήση 2011 ενενήντα εννέα (99) αθεώρητες φορτωτικές από το Νο/..... έως και το Νο/..... και για τη χρήση 2012 εκατόν εξήντα τέσσερις (164) αθεώρητες φορτωτικές από το Νο/..... έως και το Νο/..... που αφορούν το ΦΔΧ αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας Επειδή η εταιρεία δεν διέθετε θεωρημένο ημερολόγιο μεταφορών για το αυτοκίνητο αυτό, δεν είχε δικαίωμα έκδοσης αθεώρητων φορτωτικών, ενώ για την εν λόγω έκδοση δεν είχε προβεί σε γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ωστόσο, αυτές οι φορτωτικές βρέθηκαν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας, συνεπώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι εφόσον δεν υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, η εν λόγω έκδοση έγινε από παραδρομή και άρα, επιβλήθηκε για τις χρήσεις 2011 και 2012 αντιστοίχως, μία γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας 1 (Άρθρ.5 παρ.8 περ. β' του ν. 2523/1997).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1, 2, 6 και 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζονται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν

διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ` κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α` και η` της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ.....

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1).

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). β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητο και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.17 του άρθρου 72 («Μεταβατικές διατάξεις») του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «17. 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.[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 («Πρόσθετοι φόροι») του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή 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 απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,».

Επειδή, εν προκειμένω, επί των υπ' αριθ. και προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου αναγράφεται ότι λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), των αποφάσεων Α.Υ.Ο. 1077844/ΠΟΛ.1144/6.8.92 και Α.Υ.Ο. 1045300/286/0015/ΠΟΛ.1105/6.5.1999, του ν. 2523/1997 και του ν. 4337/2015 καθώς και η οικεία έκθεση ελέγχου, περιγράφονται οι ως άνω παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα στις χρήσεις 2011 και 2012 αντιστοίχως, και επεξηγείται ότι οι κυρώσεις υπάγονται στις μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015 αντί των σχετικών του ν. 2523/1997, ενώ στον πίνακα που έπεται, αναφέρεται αναλυτικά ο τρόπος υπολογισμού του ποσού του προστίμου ως εξής: $1 \times 900,00 \times 1/3 = 300,00 \text{ €}$.

Επειδή, ομοίως, επί των υπ' αριθ., και πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 αντιστοίχως, αναγράφεται ότι λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4174/2013, του ν. 2523/1997 καθώς και η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όπου περιέχονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί των λογιστικών διαφορών, ενώ στους πίνακες που ακολουθούν

αναφέρονται τα ποσά των κερδών όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και ο τρόπος υπολογισμού του κύριου και του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ουδεμία σύγχυση προκύπτει από τα αναγραφόμενα ή μη των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς το εφαρμοζόμενο νομοθετικό καθεστώς, τους λόγους καταλογισμού των προστίμων και των φόρων (κύριων και πρόσθετων) και του τρόπου υπολογισμού αυτών, συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ φέρει ημερομηνία σύνταξης την και την υπογραφή του ελεγκτή, ημερομηνία ελέγχου από τον επόπτη και τον υποδιευθυντή την και τις υπογραφές τους και ημερομηνία θεώρησης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. την και την υπογραφή του.

Επειδή, ομοίως, η οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος φέρει ημερομηνία σύνταξης την και την υπογραφή του ελεγκτή, ημερομηνία ελέγχου από τον επόπτη και τον υποδιευθυντή την και τις υπογραφές τους και ημερομηνία θεώρησης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. την και την υπογραφή του.

Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυαν στην υπό κρίση περίπτωση:

«Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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. [...]

Άρθρο 62

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, στις κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει των άρθρων 28 & 62 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.13) με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα, το οποίο λήφθηκε υπόψη κατά την

οριστική κρίση του ελέγχου όπως αποτυπώνεται στις σελ. 31 – 34 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη στην απαιτούμενη κλήση προς ακρόαση επί της οποίας η προσφεύγουσα εξέθεσε τις απόψεις της, συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά στις επικαλούμενες ως αναπαιτούμενες λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν τα εξής:

α) Βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου, η δαπάνη που αφορά την υπ' αριθ. ΑΠΥ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» αξίας €8.500,00 πλέον ΦΠΑ €1.955,00 δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο λόγω ελλιπούς αιτιολογίας («.....») καθώς δεν αναγράφονται η ωριαία ή ημερήσια αποζημίωση χρήσης του γερανού, ο αριθμός των που τοποθετήθηκαν, η ακριβής δ/ση της παροχής της υπηρεσίας ούτε αναφέρεται κάποιο συμφωνητικό. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η δαπάνη αυτή είναι πραγματική και παραγωγική καθώς σχετίζεται με υπηρεσίες μεταφοράς που της είχε αναθέσει η εταιρεία – πελάτης της «.....», προσκομίζοντας μία οικονομική προσφορά που της είχε κάνει, καταστάσεις με φορτωτικές και αντίγραφο μίας επιταγής, κρίνεται αβάσιμος, καθώς τα ως άνω δεν σχετίζονται με την εν λόγω Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών.

β) Οι δαπάνες αγοράς καυσίμων ποσού €5.559,29 για το οικ. έτος 2012, ποσού €5.921,23 για το οικ. έτος 2013 και ποσού €4.555,18 για το οικ. έτος 2014 δεν απορρίφθηκαν από τον έλεγχο διότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε ιδιόκτητα αυτοκίνητα όπως ισχυρίζεται, αλλά επειδή αφορούσαν στο σύνολό τους Α.Λ.Π. και Τιμολόγια αγοράς βενζίνης που έλαβε η προσφεύγουσα επί των οποίων δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων με συνέπεια να μην είναι δυνατόν ο έλεγχος να προσδιορίσει για ποια οχήματα πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες και άρα την παραγωγικότητα αυτών.

γ) Σχετικά με τα μισθώματα της προσφεύγουσας προς την εταιρεία για τρεις (3) εξοπλισμούς, προκύπτει ότι με την από/...../2012 καταγγελία της μεταξύ τους σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η προσφεύγουσα κλήθηκε να καταβάλλει ποσό €31.795,20 για οφειλόμενα και απαιτητά μισθώματα για το χρονικό διάστημα από/...../2011 έως/...../2012 και ποσό **€97.225,49** για οφειλόμενα από την ημέρα της καταγγελίας μέχρι τη λήξη των εν λόγω μισθώσεων μισθώματα προεξοφλημένα στην παρούσα αξία τους τα οποία καθίσταντο ληξιπρόθεσμα και απαιτητά. Για το δεύτερο ποσό (καθαρό ποσό €79.045,11 πλέον ΦΠΑ 23%), η εταιρεία leasing εξέδωσε τα υπ' αριθ./.....-2012,/.....-2012 και/.....-2012 Τ.Π.Υ. για κάθε έναν εξοπλισμό με την αιτιολογία «Υπολειπόμενο Κεφάλαιο Παραρτήματος» τα οποία η προσφεύγουσα καταχώρησε στο λογ/σμό 62.04.002.000 «Παροχές τρίτων – Ενοίκια μισθώσεως leasing μηχανημάτων» και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012. Ωστόσο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση ΥΠΟΙΚ 1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ.1005/14-1-2005:

«Ενοίκια σε εταιρείες leasing

1. Τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση σε εταιρείες leasing, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με εξαίρεση αυτά που αφορούν ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιστ')

2. Αν κατά τη διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης, βάσει της υπογραφείσας σύμβασης, προβλέπεται εξ' αρχής, κάποιο μίσθωμα να είναι πολλαπλάσιο των άλλων, το ποσό αυτό θα βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία θα καταβληθεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 31. (1089437/1835/A0012/18-11-2002)

3. Σε περίπτωση προεξόφλησης μισθωμάτων leasing εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τα μισθώματα που αντιστοιχούν στην τρέχουσα χρήση με βάση την σύμβαση. Τα μισθώματα επόμενων χρήσεων που προεξοφλήθηκαν (δηλαδή προπληρώθηκαν στην εταιρεία leasing πριν από την αρχικά προβλεπόμενη ημερομηνία καταβολής), θα εκπεστούν αντίστοιχα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που αφορούν. (1109501/2342/A0012/15-1-2004)».

Συνεπώς, ο έλεγχος από τη συνολική δαπάνη καθαρού ποσού €79.045,11 δεν αναγνώρισε συνολικό ποσό €57.522,47 το οποίο αναλογούσε σε μεταγενέστερες του 2012 χρήσεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ: € 300,00

2. Υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ: € 300,00

3. Υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου	€ 5.235,16
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (50 x 2% = 100%)	€ 5.235,16
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 10.470,32

4. Υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:

Διαφορά φόρου	€ 8.542,63
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (38 x 2% = 76%)	€ 6.492,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 15.035,03

5. Υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014:

Διαφορά φόρου	€ 9.330,63
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (26 x 2% = 52%)	€ 4.851,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 14.182,56

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.