



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Καλλιθέα,

07-11-2016

Αριθμός απόφασης: 3742

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (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 του Υπουργείου Οικονομικών 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. Την με αριθμό πρωτοκόλλου /10-06-2016 ενδικοφανή προσφυγή της Ομόρρυθμης Εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στον, Νομού Καρδίτσας, με Α.Φ.Μ.:, Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας **κατά:**
 - Της με αριθ. /25.04.2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ΑΕΠ) της Προϊσταμένης της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Καρδίτσας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013.
 - Της με αριθ. /25.04.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Καρδίτσας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013.
 - Της με αριθ. /25.04.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Καρδίτσας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η επανεξέταση, ως απαράδεκτες.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (Επίδοση: 11/05/2016) 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 με αριθ. /25.04.2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ΑΕΠ) της Προϊσταμένης της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Καρδίτσας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 3.989,93 €.

Με την με αριθ. /25.04.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Καρδίτσας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό διαφοράς φόρου 8.437,43 € και πρόσθετος φόρος ποσού 8.068,49 € ήτοι ποσού συνολικού ύψους 16.505,92 €.

Με την με αριθ./25.04.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Καρδίτσας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό διαφοράς φόρου 512,13 € και πρόσθετος φόρος ποσού 986,00 € ήτοι ποσού συνολικού ύψους 1.498,13 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των επιβληθέντων σε βάρος της πράξεων ποσών προστίμου και φόρων, ως απαράδεκτες προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους : «....για το λόγο ότι για την χρήση 2013 δεν μπορεί να κριθούν τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή για την (υποτιθέμενη) παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων και κατ' επέκταση να προσαυξηθούν τα ακαθάριστα έσοδα και οι προβλεπόμενοι Μ.Σ.Κ.Κ αφού με την εφαρμογή από 1/1/2013 του ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/92) που ουσιαστικά στηρίζεται ο έλεγχος της ΔΟΥ Καρδίτσας και σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ.1 του νόμου 4110/2013 (ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από τη χρήση 2013 και μετά) , που τροποποίησε το άρθρο 32 του ΚΦΕ (ν.2238/94) καθορίστηκαν οι προϋποθέσεις που κρίνουν τα βιβλία ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.

Άλλωστε στον ν.4093/2012 στο άρθρο 14 παρ.1 και 2. ορίζεται σαφώς πως κάθε διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν έχει ισχύ για θέματα που ορίζονται από αυτές.»

Επειδή, ούτε στο άρθρο 31 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ούτε στις σχετικές υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότησή του για τον προσδιορισμό των εκπιπτόμενων και μη εκπιπτόμενων δαπανών υπάρχει κάποια αναφορά περί αναγνώρισης ή μη προς έκπτωση της ζημίας που προκύπτει λόγω μικρού ή ακόμη και αρνητικού μεικτού κέρδους της επιχείρησης από την πώληση ορισμένων προϊόντων ή αγαθών. Συνεπώς, είναι δυνατό ακόμα και η πώληση συγκεκριμένων-μεμονωμένων προϊόντων κάτω του κόστους, να γίνεται, ενόψει του σκοπού, για τον οποίο διατίθενται σε τέτοια τιμή, και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, για επιχειρηματικούς λόγους και συγκεκριμένα για τη διατήρηση καλών σχέσεων με τους υφιστάμενους πελάτες της και συνακόλουθα την εξακολούθηση της δημιουργίας εισοδήματος και τελικά τη διατήρηση της κερδοφορίας της.

Για τους λόγους αυτούς οι περιπτώσεις πώλησης με μικρό μικό είναι αποτέλεσμα της συνήθους λειτουργίας μιας επιχείρησης και δεν μπορεί να αποφευχθεί

Επειδή ο έλεγχος προκειμένου να υποστηρίξει την απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας, εγείρει, αμφιβολίες περί της σκοπιμότητάς, κάτι το οποίο δεν έχει δικαίωμα να το κάνει (πρβλ. ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 3119/1991, 1354/1990, 3802/1988, 3735/1988). Ειδικότερα, με το να υπεισέρχεται σε προβληματισμούς σχετικά με το αιτιολογημένο ή μη μιας πώλησης σε τιμή μικρότερη με βάση το σκεπτικό του ελέγχου, το σκοπό της επιχείρησης και το πώς αυτή θα τον πετύχει προβαίνει σε κρίσεις που εκφεύγουν των πλαισίων της ελεγκτικής του εξουσίας και ως εκ τούτου είναι μη επιτρεπτές από το νόμο. Δεδομένου δε ότι ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ούτε εγείρει εικονικότητα, των συναλλαγών, αλλά διαπιστώνει ότι οι σχετικές πωλήσεις των αγαθών είναι πραγματικές.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ.4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) όπως ίσχυαν τον

κρίσιμο χρόνο ορίζονται οι πράξεις ή παραλήψεις οι οποίες επιδρούν στο κύρος και στην αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και συγκεκριμένα ως εξής: « Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά :

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς 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 τέτοια στοιχεία δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο εντός τακτού εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. , τα ημερολόγια.....Οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.»

Επειδή με το άρθ. 32 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι στις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορία τους, το καθαρό εισόδημά τους εξευρίσκεται εξωλογιστικώς εφόσον η ανακρίβεια ή ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλήψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχ.ετ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχ.ετ. ΣτΕ 3557/2000).

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλήψεις μεγάλης έκτασης ενώ ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που να επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλήψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εξ αυτού του λόγου και μόνο δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (Σχ.ετ. ΣτΕ 1140/1971, 2920/1973, 2785/1969).

Επειδή κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ.3 & 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανεπαρκή ή ανακριβή την ελεγχόμενη χρήση 2013 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών και κατόπιν αυτών, γίνεται δεκτό το αίτημα της

προσφεύγουσας κρίνοντας τα βιβλία ακριβή προσδιορίζοντας τα αποτελέσματα λογιστικά με την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της αποκρυβείσας αξίας των εσόδων ευρώ 15.959,70, ως εξής:

Εισόδημα

Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	307.409,17
Αποκρυβείσα αξία	15.959,70
Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης ΔΕΔ	323.068,87
Μείον : Κόστος πωληθέντων	309.301,21
Μείον: Δαπάνες	8.843,38
Καθαρά κέρδη	4.924,28
Πλέον : Κέρδος από την πώληση Παγίων	1.400,00
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει ΔΕΔ	6.324,28

ΦΠΑ

Εκροές βάσει δήλωσης με συντελεστή 13%	4.680,00
Εκροές βάσει δήλωσης με συντελεστή 23%	303.869,17
Σύνολο φορολογητέων εκροών δήλωσης	308.549,17
Αποκρυβείσα αξία	15.959,70
Σύνολο φορολογητέων εκροών Βάσει ΔΕΔ	324.508,34
Εκροές βάσει ΔΕΔ με συντελεστή 13% 324.508,34 χ 1,61%	5.224,58
Εκροές βάσει ΔΕΔ με συντελεστή 13% 324.508,34 χ 1,61%	319.283,76
Σύνολο φορολογητέων εκροών βάσει ΔΕΔ	324.508,34

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της /10-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με ΑΦΜ:, με Έδρα στο, Νομού Καρδίτσας και συγκεκριμένα:

Α) Επικυρώνουμε την υπ αριθμ. /25.04.2016 (ΑΕΠ) πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 .

Β)Τροποποιούμε:

1. Την με αριθ./25.04.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Καρδίτσας, χρήσης 2013
2. Την με αριθ./25.04.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Καρδίτσας, χρήσης 2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**α) Εισόδημα**

	Δήλωσης -	ΔΕΔ-	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές	-6.578,11	6.324,28	12.902,39
Φόρος που αναλογεί 26%	0,00	1.644,31	1.644,31
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	-1.459,28	1.459,28	0,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	-1.459,28	185,03	1.644,31
Προσαύξηση 50%		822,16	822,16
Σύνολο οφειλής	-1.459,28	1007,19	2.466,47

β) ΦΠΑ

	Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
Εκροές με συντελεστή 13%	4.680,00	5.224,58	544,58
Εκροές βάσει δήλωσης με συντελεστή 23%	303.869,17	319.283,76	15.414,59
Σύνολο φορολογητέων εκροών δήλωσης	308.549,17	324.508,34	15.959,17
Σύνολο φορολογητέων εκροών Βάσει ΔΕΔ	324.508,34	324.508,34	324.508,34
ΦΠΑ 13%	608,40	679,20	70,80
ΦΠΑ 23%	69.889,90	73.435,27	3.545,37
Σύνολο ΦΠΑ Εκροών	70.498,30	74.114,47	3.616,17
Μείον:			
Φόρος Εισροών	71.031,29	71.031,29	0,00

Καταβληθείς φόρος	1.241,91	1.241,91	0,00
Αφαιρούμενα προστιθέμενα ποσά (0,01-0,14)	0,13	0,13	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	72.273,07	72.273,07	0,00
Μείον:ΦΠΑ δαπανών που δεν αναγνωρίζεται	0,00	945,32	945,32
Υπόλοιπο φόρου εισροών	72.273,07	71.327,75	945,32
Υπόλοιπο χρεωστικό ΦΠΑ Εκροών-Εισροών	-1.774,77	2.786,72	4.561,49
Προσαύξηση		3.603,58	3.603,58
Σύνολο οφειλής	-1.774,77	6,.390,30	8.165,07

γ) Πρόστιμο α/α/25.04.2016 (ΑΕΠ) ευρώ 3.989,93

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 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).