



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 7-11-2016

Αριθμός Απόφασης 3740

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ με έδρα στο, κατά των: 1) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 , 2) της υπ' αριθ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και 3) της υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 (οικ.έτος 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο τρείς (3) πράξεις 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 Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Έπειτα από έλεγχο του ΣΔΟΕστην προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης από την εν χρήσει Φορολογική Ταμειακή Μηχανή αξίας επτά (7,00), οκτώ (8,00) και πέντε (5,00) ευρώ για την διαχειριστική περίοδος 2012. Εκδόθηκε η με αριθμό Α.Ε.Π. για τις παραπάνω παραβάσεις σύμφωνα με τα άρθρα 2 παρ.1 και 13 παρ.1&4 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 1 Ν. 1809/88. Κατά της παραπάνω Α.Ε.Π προσέφυγε η κρινόμενη επιχείρηση και εκκρεμεί Απόφαση Δικαστηρίου.

Με την υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 3.000,00 ευρώ. Η προσφεύγουσα υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: 1) μία (1) γενική παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6 , 17, 22 και 24 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) για μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Β' κατηγορίας του Π.Δ .186/92 (Κ.Β.Σ.) τεσσάρων φορολογικών στοιχείων αγοράς αγαθών συνολικής αξίας 584,92 ευρώ η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 1, 2 και 8 περίπτωση δ' καθώς και του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 8 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περίπτωση ζ' του Ν.4337/2015 2) Έντεκα (11) αυτοτελείς παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 1,2, 6 , 17, 22 και 24 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) για μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Β'κατηγορίας του Π.Δ .186/92 (Κ.Β.Σ.) έντεκα φορολογικών στοιχείων αγοράς αγαθών οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 1,2 και 8 περίπτωση δ' του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περίπτωση ζ' του Ν.4337/2015. 3) μία (1) γενική παράβαση των

διατάξεων του άρθρου 20§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης Προμηθευτών (διαφορές > 14.673,00 ευρώ) η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 1,2 και 6 περίπτωση ζ' του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περίπτωση ζ' του Ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 5.134,40 €, πλέον 6.122,86 € πρόσθετος φόρος, ήτοι σύνολο φόρου και προσαύξησης 11.257,26 ευρώ.

Με την υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 (οικ.έτος 2013) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 24.048,37 €, πλέον 18.276,76 € πρόσθετος φόρος, ήτοι σύνολο φόρου και προσαύξησης 42.325,13 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ κατόπιν της υπ' αρ. εντολής ελέγχου, στα είδη φορολογίας: ΕΙΣΟΔΗΜΑ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ , ΤΕΛΗ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, με αιτία ελέγχου : έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων , ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο Β' κατηγορίας εσόδων-εξόδων 15 φορολογικά στοιχεία αγοράς αγαθών συνολικού ποσού 7.852,54 € και υπέβαλλε ανακριβή ως προς την καταχώρηση του πλήθους των στοιχείων καθώς και της αξίας των στοιχείων συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών

Τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας στη χρήση 2012 κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.) και προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρθρα 32, 34 ,41 και 50 του ν.2238/94)

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Η φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, χωρίς προηγουμένως να καλέσει την προσφεύγουσα νομίμως προς ακρόαση, ως όφειλε.
- 2) Παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας.
- 3) Δεν επιδείχτηκε από τον έλεγχο η εντολή ελέγχου.
- 4) Δεν τηρήθηκε η ειδική διαδικασία του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007.
- 5) Τα 15 παραστατικά (Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.) των προμηθευτών της προσφεύγουσας, δεν καταχωρήθηκαν στην χρήση 2012 διότι οι προμηθευτές της δεν της παρέδωσαν εμπρόθεσμα τα

ανωτέρω παραστατικά και ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να καταχωρηθούν στα τηρούμενα βιβλία. Καταχωρήθηκαν στην επόμενη χρήση ήτοι στην χρήση 2013.

6) Σχετικά για την μη καταχώρηση στην συγκεντρωτική κατάσταση πελατών -προμηθευτών παραστατικών της αξίας 7.962,13 € και του ΟΑΕΔ αξίας 23.180,16 € εκ παραδρομής δεν καταχωρήθηκαν λόγω των αντιξοοτήτων που είχαν δημιουργηθεί από το έργο απαλλοτρίωσης και της συνεχούς τριβής με τα συνεργεία του εργολάβου του Δήμου.

7) Όσον αφορά την μη έκδοση τριών αποδείξεων λιανικής πώλησης από την Φορολογική Ταμειακή Μηχανή αξίας 7,00 €, 8,00 € και 5,00 € (μηδαμινής αξίας). Την ταμειακή μηχανή στην επιχείρησή μας χειριζόταν στις 16-11-12 προσωρινά η υπάλληλος στο εστιατόριο κ., η οποία αντικατέστησε τον μόνιμο χειριστή, δεν ήταν εξειδικευμένη με τον χειρισμό της εν λόγω ταμειακής και παρέλειψε να εκδώσει τις ως άνω τρεις αποδείξεις λιανικής πώλησης ασήμαντου ποσού.

8) Κακώς έγινε εξωλογιστικός προσδιορισμός διότι το συνολικό μέγεθος της αξίας των αποδείξεων λιανικής πώλησης που δεν εξέδωσε από την εν φορολογική ταμειακή μηχανή ήταν αξίας 7,00 €, 8,00 € και 5,00 €. Κατά συνέπεια κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 ως ισχύει δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγρ. 3,4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών των ακαθαρίστων εσόδων της ήτοι 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000,00 € για ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000,00 €.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι «**1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...**».

Επειδή, η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε εγγράφως στην προσφεύγουσα στις 26/2/2016 το με αριθ. πρωτ.: 206/23-02-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων, για τη χρήση 2012, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε αν και παρήλθε το χρονικό περιθώριο των 20 ημερών που της ορίσθηκε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας κρίνεται απορριπτέος διότι η επικαλούμενη εκ μέρους των «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμη αφού τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό δε ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά». Τα επιβαλλόμενα μέτρα έχουν απολύτως αυστηρό χαρακτήρα και η Διοίκηση προβαίνει σε διαπιστωτικού χαρακτήρα αποτίμηση των πραγματικών περιστατικών και υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου πριν την εφαρμογή των διατάξεων. Είναι προφανές δε ότι με βάση τα προαναφερθέντα, τα μέτρα που λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89).

Επειδή, αντίγραφο της με αριθμό 251/26-09-2014 εντολής ελέγχου επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο (Διαχειριστή) της προσφεύγουσαςτην 04/11/2015 (πρώτη ημέρα του ελέγχου) όπως αποδεικνύεται από την συνταχθείσα στο σώμα της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου πράξη επίδοσης η οποία φέρει και την υπογραφή του.

Επειδή, Οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 δεν έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση διότι την 04/11/2015 που έγινε έναρξη του ελέγχου και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτοκόλλου 38983/02-11-2015 έγγραφη πρόσκληση προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 είχαν καταργηθεί από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 3 περιπτ. α του Ν. 4002/2011.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 7 & 8 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι:

<<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).... γ) ...δ)ε).....

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.>>

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κύρος των βιβλίων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι τα οποία τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή όταν:

.....

<< παρ. 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.>> σύμφωνα δε με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου << Οι πράξεις ή οι παραλείψεις 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 καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων..... >>.

Επειδή, κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/20012, έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε, για την παραπάνω διαχειριστική περίοδο, τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 13-04-2016 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/20012 είναι 807.349,24 €, η αξία των τριών επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία δεν εξέδωσε η προσφεύγουσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο είναι 20 € αντιστοιχεί δε σε ποσοστό 0,0025% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, από την από 13-04-2016 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ, προκύπτει ότι κατά τον φορολογικό έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 εκτός από την μη έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκαν οι εξής δύο παραβάσεις 1) μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο δέκα πέντε (15) φορολογικών στοιχείων αγοράς αγαθών αξίας 7.852,54 € και 2) υποβολή ανακριβής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών-προμηθευτών, οι οποίες όμως δεν ήταν πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, δεδομένο ότι δεν προκύπτει από την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα δεδομένα των βιβλίων ώστε να τα επηρεάσει σημαντικά.

Επομένως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2012 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση της μη έκδοσης τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 20 ευρώ καθώς και τη μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο δέκα πέντε (15) φορολογικών στοιχείων αγοράς αγαθών αξίας 7.852,54 € και την υποβολή ανακριβής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών-προμηθευτών.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται **ακριβή** και τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος με τις οποίες ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των παραγωγικών της

δαπανών. Κατά συνέπεια τα οικονομικά αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης προσδιορίζονται λογιστικά. Η απόκρυψη εσόδων ποσού 20 € (λόγο μη έκδοσης τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης) θα προστεθεί στα ακαθάριστα έσοδα συνεπώς θα αυξηθούν κατά 20 € ήτοι ποσό 807.369,24 € (από 807.349,24 €) και οι φορολογητέες ζημίες θα μειωθούν επίσης κατά 20 € ήτοι ποσό 152.248,54 € (από 152.268,54 €).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2859/2000 [ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000] ορίζεται ότι «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος»

Επειδή, δεδομένο ότι τα βιβλία της προσφεύγουσας είναι ειλικρινή και ότι τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται λογιστικά με την προσθήκη της αύξησης των ακαθάριστων εσόδων με το ποσό της μη έκδοσης των τριών (3) φορολογικών στοιχείων, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι και η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος με την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ομοίως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 Ν 2859/2000 γίνεται δεκτό και η προσαύξηση των εκροών στην φορολογία Φ.Π.Α με την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ήτοι ποσό 16,26 € με Φ.Π.Α. 23% 3,74 €.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/04/2016 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η με αριθμό 122/18-04-2016 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς την πράξη αυτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 7-6-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 2903 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1) Την τροποποίηση της υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα ανωτέρω.

2) Την τροποποίηση της υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα ανωτέρω.

3) Την απόρριψη της παρούσας για την ακύρωση της υπ' αριθμ πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

A. Ως προς την πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

1) ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2012-31/12/2012 (Οικ. Έτος 2012)

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.
	807.349,24	807.349,24	807.349,24
Ακαθάριστα έσοδα		32.314,77	20,00
Προσθήκες ελέγχου ή ΔΕΔ	807.349,24	839.664,01	807.369,24
Σύνολο			
		32.315,01	
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-152.268,54	134.966,87	-152.248,54
Φόρος	0	24.048,37	0

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		18.276,76	-
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0	42.325,13	0

Λόγω ζημιών δεν προκύπτει φόρος για βεβαίωση

Β. Ως προς την πράξη Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσας απόφασης :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2012

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	684.002,00	711.307,98	684.018,26	27.289,72
Αξία φορολογητέων εισροών	607.140,75	607.140,75	607.140,75	-
Φόρος Εκροών	129.231,67	134.366,07	129.235,41	3,74
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	129.231,67	129.231,67	129.231,67	
Πιστωτικό Υπόλοιπο				

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ		5.134,40	3,74	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		6.122,86	2,84	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		11.257,26	6,58	

Γ. Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο ποσού **3.000,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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).