



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 10.06.2016

Αριθμός απόφασης: 624

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της

Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2012, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2011, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2011 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2012, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2011, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2011 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2015 των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 9.399,09 € , πλέον 8.459,18 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας),

τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ανωτέρω τέλη ποσού 70,91 €, πλέον 63,82 € (πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ανωτέρω πρόσθετα τέλη λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 17.992,99 € , λόγω μη αναγνώρισης δαπανών τόκων και συναφών εξόδων και τεκμαρτού ενοικίου από την ιδιόχρηση ακινήτου.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 200,00 € , λόγω εκπρόθεσμης εκτύπωσης της μηνιαίας κατάστασης και εκπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 300,00 € , λόγω μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 € , λόγω μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα δήλωση μεταφοράς έδρας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) **Λανθασμένος προσδιορισμός καθαρών κερδών.** Στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος παραθέτει τα οικονομικά αποτελέσματα βάσει δηλώσεων, δεν λαμβάνει υπόψη του ως όφειλε το συνολικό ποσό των δαπανών βάσει βιβλίων και παντελώς εσφαλμένα προσδιορίζει ως δαπάνη μη εκπιπτόμενη (λογιστική διαφορά), μόνο το συνολικό ποσό των εξόδων που καταχωρήθηκε στο έντυπο Ε3. Η τυπική παράλειψη αναγραφής στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, με μία εγγραφή, της τεκμαρτής δαπάνης του ενοικίου στην στήλη των εξόδων, δεν μπορεί να επιφέρει απώλεια του δικαιώματος έκπτωσής του.
- 2) **Λανθασμένος υπολογισμός λογιστικών διαφορών.** Η φορολογική αρχή εσφαλμένα ισχυρίζεται ότι η εταιρεία τους στη χρήση 2011, δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης των δεδουλευμένων δαπανών της ελεγχόμενης χρήσης, παρά μόνο των περιοριστικά αναφερόμενων δαπανών του άρθρου 23 του ν. 2238/1994, λόγω απόκτησης εισοδημάτων από ακίνητα (εισόδημα Α πηγής). Η φορολογική αρχή προβάλλει το επιχείρημα ότι από το οικ. Έτος 2011 έως το οικ. Έτος 2014, δηλώθηκαν εισοδήματα μόνο από εκμίσθωση ακινήτων, παραγνωρίζοντας το γεγονός ότι είναι τεχνική εταιρεία με αντικείμενο εργασιών «Γενικές κατασκευαστικές εργασίες», δηλώνοντας επί σειρά ετών εισοδήματα από την δραστηριότητα αυτή.
- 3) **Επιβάρυνση πρόσθετου φόρου ανακρίβειας.** Σε καμία περίπτωση δεν είναι δίκαιο και υπαιτιότητα της εταιρείας τους, η εξαιρετικά μεγάλη (σχεδόν τέσσερα έτη) καθυστέρηση ελέγχου της επιστροφής του φόρου εισοδήματος του οικ. Έτους 2012, με αποτέλεσμα τον καταλογισμό σε βάρος τους πρόσθετους φόρους ποσοστού 90%. Είναι μη νόμιμη και

καταχρηστική και κάθετα αντίθετη στις αρχές της χρηστής διοίκησης, η πρακτική του φορολογικού ελέγχου.

- 4) Η παράβαση εκπρόθεσμης εκτύπωσης της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων εξόδων που της αποδίδεται είναι λανθασμένη, διότι από έρευνα που διενήργησε στις δύο εκτυπώσεις που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου προκύπτει ότι υπάρχει αριθμητική διαφοροποίηση στο συνολικό ύψος των εμπρόθεσμα καταχωρημένων δαπανών στα βιβλία που οφείλεται αποκλειστικά στην παράμετρο που δόθηκε στο λογισμικό σύστημα κατά την εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης.
- 5) Η παράβαση μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών που της αποδίδεται είναι λανθασμένη, διότι ο φορολογικός έλεγχος όφειλε να διαπιστώσει όντως ότι υπήρχε απασχολούμενο προσωπικό κατά την χρήση 2011 και να μην στηριχτεί απλά σε μια εγγραφή δαπάνης στα βιβλία της επιχείρησης.
- 6) Η παράβαση της μη δήλωσης μεταβολής έδρας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν είναι νόμιμη, διότι η φορολογική αρχή είχε την υποχρέωση του επιτόπιου ελέγχου για την διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών, σχετικά με τον χώρο δραστηριοποίησης της εταιρείας τους και ως εκ τούτου δεν νομιμοποιείται δια της τηλεφωνικής επικοινωνίας χωρίς τον ουσιαστικό έλεγχο του χώρου εγκατάστασης, να επιβάλλει παράβαση που επιφέρει διοικητική ποινή σε βάρος της εταιρείας τους.
- 7) Καθοριστικό στοιχείο της νομιμότητας των δυσμενών διοικητικών πράξεων αποτελεί η ύπαρξη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας και οι προσβαλλόμενες πράξεις κάθε άλλο παρά απαντούν στις προβληθείσες αιτιάσεις και αντίστοιχους λόγους επιβολής των αντίστοιχων προστίμων.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, τα αριθμητικά δεδομένα των βιβλίων (καταχώρηση δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 98.729,45 €) δεν μεταφέρθηκαν ορθά στο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων (έντυπο Ε3), καθώς και στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε5) (έχουν μεταφερθεί δαπάνες από τόκους συνολικής καθαρής αξίας 38.221,69 €).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1039/2001 με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 678/2000 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζεται ότι: «... οι τόκοι δανείου για αγορά ακινήτου: α) δεν εκπίπτουν από το εισόδημα επιχείρησης με αποκλειστική δραστηριότητα την εκμίσθωση ακινήτων, δεδομένου ότι το εισόδημά της υπάγεται στην Α κατηγορία (από ακίνητα). β) εκπίπτουν μόνο από το εισόδημα Δ κατηγορίας (από εμπορικές επιχειρήσεις), αν η επιχείρηση είναι μεικτή κι αποκτά συγχρόνως εισόδημα από οικοδομές και εμπορικές επιχειρήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του αριθ. πρωτ. 1101229/1905/Α0012/17.12.2008 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Κατά πάγια διοικητική και δικαστική νομολογία, το εισόδημα επιχείρησης, ατομικής ή εταιρικής της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, που προέρχεται από την εκμίσθωση οικοδομών, δεν φορολογείται ως εισόδημα Δ' κατηγορίας, ήτοι προερχόμενο από εμπορικές επιχειρήσεις αλλά ως εισόδημα Α' κατηγορίας, δηλαδή προερχόμενο από οικοδομές. Επίσης, για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος από οικοδομές αφαιρούνται μόνο οι περιοριστικώς αναφερόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του πιο πάνω νόμου (ΣΤΕ 78/1981, 2988/1988, 2603/2007, 678/2000 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών).»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του αριθ. πρωτ. 1101229/1905/Α0012/17.12.2008 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...ομόρρυθμη εταιρεία με αντικείμενο εργασιών αποκλειστικά την εκμίσθωση οικοδομών, αποκτά εισόδημα Α' κατηγορίας. Από το ακαθάριστο ποσό αυτού του εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2238/1994, εκπίπτουν **μόνο οι περιοριστικώς αναφερόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ίδιου νόμου**, όπως αυτές κάθε φορά ισχύουν, για κάθε κρινόμενη κρίση και το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις αυτές αποτελεί το υπαγόμενο σε φόρο καθαρό εισόδημα. Επισημαίνεται ότι, οι εκπτώσεις από το εισόδημα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του αυτού νόμου, θα είχαν εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που η κατηγορία του κτώμενου εισοδήματος της ομόρρυθμης εταιρείας, χαρακτηριζόταν ως εισόδημα Δ' κατηγορίας(από εμπορικές επιχειρήσεις) ή στην περίπτωση μεικτής δραστηριότητας κατά την οποία **συγχρόνως** κτάται εισόδημα από οικοδομές (Α' κατηγορίας) και από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' κατηγορίας), με τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτού του άρθρου.

Επειδή, τόσο βάσει δήλωσης όσο και βάσει βιβλίων η προσφεύγουσα δηλώνει εισοδήματα **μόνο** από εκμίσθωση ακινήτων, συνεπώς έχουν εφαρμογή οι ανωτέρω προϋποθέσεις, βάσει των οποίων η ομόρρυθμη εταιρεία με εισόδημα αποκλειστικά από την εκμίσθωση οικοδομών, εκπίπτει **μόνο** τις περιοριστικώς αναφερόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 περ. ββ του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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. Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται: Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 14 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 της ΠΟΛ. 1224/25.09.2001 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου από ατομική επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας, το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση αποτελεί σε κάθε περίπτωση εισόδημα από ακίνητα (Α' κατηγορίας), ανεξάρτητα από την καταχώριση ή μη στα τηρούμενα βιβλία. Για την αναγνώριση όμως ως εξόδου του αντίστοιχου ποσού τεκμαρτού ενοικίου, απαιτείται η εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία (εσόδων - εξόδων), η οποία μπορεί να διενεργηθεί κατά την ανακεφαλαίωση εσόδων - εξόδων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου...»

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ορθά υπολόγισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση τις δαπάνες που δήλωσε η προσφεύγουσα και μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση το τεκμαρτό έξοδο ιδιοχρησιμοποίησης του ακινήτου, οι προβαλλόμενοι λόγοι πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 1 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονταν τα εξής: «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) υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης, 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, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. 2. ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται, υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή».

Περαιτέρω στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλεπόταν ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. 2. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για

την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία απορρέει από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή του φόρου εισοδήματος.

Επειδή, δεν συνιστά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης η εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής κοινοποίηση φύλλου ελέγχου (ΣΤΕ 77/95, ΔΔικ 1995/994, ΣΤΕ 3511-13/96, ΔΦΝ 1996/1584).

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 και 5 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού. ... 4. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ενημερώνει τα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματός του μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, εκτυπώνει: **α)** το βιβλίο αγορών ή εσόδων - εξόδων με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, **β)** μηνιαία κατάσταση στην οποία εμφανίζονται μόνο τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων – εξόδων.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα στη δεύτερη εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης που προσκόμισε με το με αριθμό πρωτ. 67347/04.11.2005 έγγραφό της, όχι μόνο τροποποίησε το ύψος των ήδη καταχωρημένων δαπανών, αλλά καταχώρησε

και νέες δαπάνες καθώς και έσοδα, γεγονός που αποδεικνύει τον πλημμελή τρόπο με τον οποίο τηρήθηκαν τα βιβλία, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτός.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στην σελίδα 4 της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναφέρει επ' ακριβώς ότι: «η ελεγχόμενη στη δεύτερη εκτύπωση (της μηνιαίας κατάστασης και του βιβλίου εσόδων – εξόδων) που προσκόμισε με το με αριθμό πρωτ./.....-2015 έγγραφό της:

1. Στο σκέλος των εσόδων καταχωρεί επιπλέον έσοδα από ενοίκια ύψους 805,00 €, έσοδα που δεν είχαν καταχωρηθεί στην αρχική εκτύπωση της μηνιαίας εκτύπωσης.

2. Στο σκέλος των δαπανών το μήνα Σεπτέμβριο καταχωρεί δαπάνες για εργοδοτικές εισφορές ύψους 695,80 € που δεν είχαν καταχωρηθεί στην αρχική εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης.

3. Τροποποιεί το μήνα Δεκέμβριο στο σκέλος των δαπανών τους τόκους δανείων από 38.221,69 που ήταν στην πρώτη εκτύπωση σε 13.275,25 ευρώ.».

Επειδή, στη σελίδα 5 της έκθεσης ελέγχου προστίμου εισοδήματος η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναφέρει ότι από τον έλεγχο των βιβλίων της επιχείρησης προέκυψε ότι η ελεγχόμενη καταχώρησε δαπάνες μισθοδοσίας και επομένως απασχόλησε προσωπικό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό, είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, με το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί στο ποσοστό που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εγγραφών στο βιβλίο εσόδων – εξόδων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία απασχόλησε προσωπικό στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο, συνεπώς υποχρεούται στην υποβολή της οριστικής δήλωσης φόρου μισθωτών, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 59 του ν. 2238/1994..

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στις2015, πρώτη ημέρα ελέγχου, πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στο γραφείο στην οδό παρουσία των δύο ομόρρυθμων εταίρων και της λογίστριας της

επιχείρησης από όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ασκεί τη δραστηριότητά της στην ανωτέρω διεύθυνση.

Επειδή, από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ασκεί την δραστηριότητά της στην διεύθυνση, τουλάχιστον από το οικονομικό έτος 2012, δεδομένου ότι στο σύνολο των τιμολογίων αγορών – δαπανών (δαπάνες για κτλ.) που έχει καταχωρήσει στα βιβλία της ως διεύθυνση ορίζεται η ανωτέρω.

Επειδή, η προσφεύγουσα για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της έχει δηλώσει ως έδρα της στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την οδό

Επειδή, ορθά η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ βάσει των ανωτέρω εξέδωσε πράξη επιβολής προστίμου για τη μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα δήλωσης μεταφοράς έδρας.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

Διαφορά φόρου	9.399,09€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.459,18€
Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ανωτέρω τέλη	70,91€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ανωτέρω πρόσθετα τέλη	63,82€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.992,99€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2011

Πρόστιμο	200,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 2011

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).