



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 582/01-06-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1.893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).
 - θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.**
- 3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων Οριστικών Πράξεων που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας:**
- α. Με αριθμό/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2012 [διαχειριστική περίοδος 2011 (01/01/11 – 31/12/11)].
 - β. Με αριθμό/..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για τη διαχειριστική περίοδο 2011.

4. Τις ακόλουθες Οριστικές Πράξεις που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας:
- α. Με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 2011).
- β. Με αριθμό/..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για τη διαχειριστική περίοδο 2011.
5. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψη στο σύνολό της.
6. Την Εισηγήση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 2011), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 13.112,12 € και πρόσθετος φόρος (44 μήνες x 2% ανά μήνα = 88%) 11.538,67 €, λόγω ανακρίβειας στην υποβληθείσα οικεία τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή συνολικό ποσό 24.650,79 €, επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψαν λογιστικές διαφορές που αφορούν στην έκπτωση δαπανών προσωπικού συνολικής αξίας 226.372,19 €.

Η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

2.

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 200,00 €, επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε πλημμελής τήρηση της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι ενώ στις επιδειχθείσες αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων καταχωρήθηκαν στη στήλη των δαπανών, με ημερομηνία 31/12/2011, δαπάνες μισθοδοσίας συνολικής αξίας 226.372,19 €, το ποσό αυτό δεν μεταφέρθηκε στην αντίστοιχη στήλη των δαπανών της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.

Η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Ελέγχου Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά να γίνει δεκτή η με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες με αριθμούς/..... και/..... προαναφερθείσες Πράξεις που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας, ισχυριζόμενη ότι κατέβαλε τις επίμαχες ασφαλιστικές εισφορές προς το Ι.Κ.Α. και, συνεπώς, αυτές αποτέλεσαν πραγματικές και αληθείς δαπάνες της.

Αναφορικά με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη «Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)»:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 (περί λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος) παράγραφος 1 περίπτωση α) υποπερίπτωση αα) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 2011), ορίζεται ότι «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.» 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:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός εάν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών.».

Επειδή με το με αριθμό πρωτοκόλλου 1054601/923/A0012/30-07-1999 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολεί επιχείρηση – υπεργολάβος εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον έχουν καταβληθεί οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές, ανεξάρτητα εάν η καταβολή τους έγινε από τον εργολάβο (αρχικό ανάδοχο) κατόπιν συμφωνίας και ότι το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών, το οποίο κατόπιν συμφωνίας καταβάλλει ο ανάδοχος του έργου για λογαριασμό του υπεργολάβου, θεωρείται ακαθάριστο έσοδο του υπεργολάβου ως προσαύξηση του εργολαβικού ανταλλάγματος.

Επειδή η μοναδική διαδικασία μέσω της οποίας βεβαιώνονται ή καταλογίζονται από το Ι.Κ.Α. μη καταβληθείσες από εργοδότες ασφαλιστικές εισφορές αποτελεί η σύνταξη πράξεων επιβολής εισφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παράγραφος 11 του Α.Ν.1846/1951, κατόπιν διενέργειας ελέγχου από τους εντεταλμένους υπαλλήλους του Ι.Κ.Α.. Εξ αυτού προκύπτει ότι για τις επιχειρήσεις – εργοδότες που έχουν υποβάλει τις Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (Α.Π.Δ.) αλλά δεν έχουν συμπεριλάβει σε αυτές και δεν έχουν, συνεπώς, καταβάλει τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές, δεν υπάρχει βεβαίωση των εισφορών και, επομένως, δεν μπορούν να διενεργήσουν έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδά τους, κατ' εφαρμογή των προαναφερθέντων άρθρου 31 παράγραφος 1 περίπτωση α) υποπερίπτωση αα) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και με αριθμό πρωτοκόλλου 1054601/923/A0012/30-07-1999 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 31 παράγραφος 1 περίπτωση α) υποπερίπτωση αα) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 15 παράγραφοι 1 και 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 2011), προκύπτει ότι για την καταβολή μισθών ή ημερομισθίων εκδίδεται απόδειξη δαπάνης ή, αντί αυτής, συντάσσεται μισθοδοτική κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν.

Επειδή οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση οικοδομών ασφαλίζουν το εργατοτεχνικό προσωπικό τους με διαφορετικό τρόπο από εκείνον που οι κοινές επιχειρήσεις ασφαλίζουν το προσωπικό τους. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 5 περίπτωση γ) του Α.Ν.1846/1951, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 40 παράγραφος 1 του Α.Ν.2698/1953, υπόχρεος για την αναγγελία οικοδομικών εργασιών και την καταβολή εισφορών είναι ο κύριος (ιδιοκτήτης) του ανεγειρόμενου κτίσματος.

Επειδή στα «μη στεγασμένα οικοδομικά επαγγέλματα», τις ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. καταβάλλει ο ιδιοκτήτης της οικοδομής και όχι ο υπεργολάβος, πρέπει να συντάσσεται κατάσταση μισθοδοσίας από αυτόν που καταβάλλει τα ημερομίσθια, στην οποία θα αναγράφονται τα στοιχεία των εργαζομένων, οι καταβαλλόμενες αμοιβές, οι πιθανές κρατήσεις φόρου και, βάσει αυτής, να ενημερώνει τα βιβλία του.

Επειδή οι αμοιβές μισθοδοσίας που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της αποτελούν εκπιπτόμενη δαπάνη όταν καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία της με την ως άνω αναφερθείσα κατάσταση μισθοδοσίας, στην οποία εμφανίζονται οι αμοιβές αυτές, αδιάφορα εάν συντάσσεται στο όνομα του ιδιοκτήτη του έργου, σε συνδυασμό με το ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει συνάψει με αυτόν (σχετ. το με αριθ. πρωτ. 1121708/2300/Α0012/27-12-2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία έγγραφα, ήτοι βεβαιώσεις των εργολάβων κατασκευαστικών επιχειρήσεων, για καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ του Ι.Κ.Α. δεν δύναται να αποτελέσουν δικαιολογητικά για την έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 31 παράγραφος 1 περίπτωση α) υποπερίπτωση αα) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή από την προσκομισθείσα Βεβαίωση – Ασφαλιστική Ενημερότητα της εταιρείας με την τότε επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, για το έργο «12θέσιο Λύκειο, οικοδομικές εργασίες και η/μ εγκαταστάσεις» δεν προκύπτει το ακριβές ποσό των ημερομισθίων και των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ του Ι.Κ.Α. με το οποίο επιβαρύνθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 2011, ούτε ο χρόνος καταβολής του.

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι κατέβαλε τις επίμαχες ασφαλιστικές εισφορές προς το Ι.Κ.Α. και, συνεπώς, αυτές αποτέλεσαν πραγματικές και αληθείς δαπάνες της, αποδεικνύεται, εξ όλων των ως άνω αναφερθέντων, ότι **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος.**

Αναφορικά με την με αριθμό/..... προσαλλόμενη «Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)»:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2011, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2011, ορίζεται ότι «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 ελεύθεριο 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 αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 24 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2011, ορίζεται ότι «3. 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)
β) μηνιαία κατάσταση στην οποία εμφανίζονται μόνο τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων – εξόδων.».

Επειδή με τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη

διακριτική εξουσία της φορολογικής Αρχής, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια υπό την έννοια ότι η φορολογική Αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Εξ όλων, συνεπώς, των ανωτέρω, συνάγεται ότι η Δ.Ο.Υ. ενήργησε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται, άλλωστε, από την οικεία από «Έκθεση Ελέγχου Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)» και την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη «Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2011.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 5 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ 84Α) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για τον σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, **γενικές** και **αυτοτελείς**.».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 5 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2011, ορίζεται ότι «**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 600,00 ευρώ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015**, ορίζεται ότι

«**3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 μία 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.», πλην, όμως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο για την επίρρωση των ισχυρισμών της.

Επειδή από τις οικείες από «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος» και «Έκθεση Ελέγχου Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** ως προς τις **προκύψασες λογιστικές διαφορές που αφορούν στην έκπτωση δαπανών προσωπικού συνολικής αξίας 226.372,19 €** και ως προς την **πλημμελή τήρηση της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων**, όπως αναλυτικά περιγράφηκε παραπάνω. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα συνολικά ποσά σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για το επίδικο οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 2011) διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις από οικείες «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος» και «Έκθεση Ελέγχου Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστatzωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, οι προκύψασες λογιστικές διαφορές που αφορούν στην έκπτωση δαπανών προσωπικού συνολικής αξίας 226.372,19 € και η πλημμελής τήρηση της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, όπως αναλυτικά περιγράφηκε παραπάνω. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

1.

Η με αριθμό/..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2012 [διαχειριστική περίοδος 2011 (01/01/2011 – 31/12/2011)], ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημίες	- 111.607,35	90.162,73	201.770,08
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	2.888,59		2.888,59
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		13.112,12	13.112,12
Ποσό κύριου φόρου			13.112,12
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (44 μήνες x 2% ανά μήνα = 88%)			11.538,67
Συνολικό ποσό για καταβολή			24.650,79

2.

Η με αριθμό/..... **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική περίοδο 2011 (01/01/2011 – 31/12/2011), ως ακολούθως:

$$600,00 \text{ €} \times 1/3 = \underline{200,00 \text{ €}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).