



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 08/01/2019

Αριθμός απόφασης: 32

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του συνεταιρισμού «.....» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α) της υπ' αριθ./17.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,

- β) της υπ' αριθ./17.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,
- γ) της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011),
- δ) της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),
- ε) της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,
- στ) της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,
- ζ) της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,
- η) της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,
- θ) της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις υπ' αριθ./17.07.2018 και/17.07.2018 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./17.07.2018 και/17.07.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2012 και 2013 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./17.07.2018 και/17.07.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012 αντιστοίχως, την υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, τις υπ' αριθ./17.07.2018 και/17.07.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.** Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του συνεταιρισμού «.....» με

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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./17.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, πρόστιμο ποσού 15.554,50€, λόγω α) ανακριβούς καταχώρησης μιας (-1-) δαπάνης με ποσό καταχώρησης 1.270,00€ αντί του ορθού 270,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 6 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), β) μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης σαράντα επτά (-47-) φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς, τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, αποδείξεων δαπανών κ.λπ.) αξίας εκάστου ίσης ή μικρότερης των 1.200,00€ για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών για τις οποίες εξέδωσε απλές αποδείξεις πληρωμής, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), γ) μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης δεκαέξι (-16-) φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς, τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, αποδείξεων δαπανών κ.λπ.) αξίας εκάστου μεγαλύτερης των 1.200,00€ για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών για τις οποίες εξέδωσε απλές αποδείξεις πληρωμής συνολικής αξίας 43.818,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), δ) εξόφλησης οφειλής για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 3.000,00€, σε εννέα (-9-) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), ε) εκπρόθεσμης έκδοσης τεσσάρων (-4-) φορολογικών στοιχείων εσόδων στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων από τις περ. στ' και ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι $(600,00€ \times \frac{1}{3}) + (800,00€ \times 15 \times \frac{1}{3}) + (43.818,00€ \times 25\%) + (600,00€ \times \frac{1}{3}) + (600,00€ \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ./17.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 4.000,00€, λόγω μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης είκοσι έξι (-26-) φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις δαπανών κ.λπ.) αξίας εκάστου ίσης ή μικρότερης των 1.200,00€ για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών για τις οποίες εξέδωσε απλές αποδείξεις πληρωμής, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι $(800,00€ \times 15 \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), κύριος φόρος ποσού 18.995,46€, τέλη χαρτοσήμου 515,73€ και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 103,14€, πλέον προστίμου

και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 17.682,33€, ήτοι συνολικό ποσό 37.296,66€, λόγω α) μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης σαράντα επτά (-47-) φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις δαπανών κ.λπ.) αξίας εκάστου ίσης ή μικρότερης των 1.200,00€ για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών για τις οποίες εξέδωσε απλές αποδείξεις πληρωμής και β) μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης δεκαέξι (-16-) φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις δαπανών κ.λπ.) αξίας εκάστου μεγαλύτερης των 1.200,00€ για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών για τις οποίες εξέδωσε απλές αποδείξεις πληρωμής, συνολικής αξίας 43.818,00€, παραβάσεις που, επηρεάζοντας ουσιωδώς τα οικονομικά αποτελέσματα, όντας μεγάλης έκτασης και καθιστώντας αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ως αποτέλεσμα είχαν την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος συνεταιρισμού και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του.

Με την υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 2.148,96€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 1.937,29€, ήτοι συνολικό ποσό 3.467,37€ (βάσει ελέγχου τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ επ' αυτών προσδιορίστηκαν κατά 515,73€ και 103,15€ λιγότερο αντίστοιχα), λόγω μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης είκοσι έξι (-26-) φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις δαπανών κ.λπ.) αξίας εκάστου ίσης ή μικρότερης των 1.200,00€ για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών για τις οποίες εξέδωσε απλές αποδείξεις πληρωμής, παραβάσεις που, επηρεάζοντας ουσιωδώς τα οικονομικά αποτελέσματα, όντας μεγάλης έκτασης και καθιστώντας αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ως αποτέλεσμα είχαν την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος συνεταιρισμού και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του.

Με την υπ' αριθ./17.07.2011 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο 2,26€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 λόγω ανακριβούς μεταφοράς προς έκπτωση του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./17.07.2011 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο 2,26€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 λόγω ανακριβούς μεταφοράς προς έκπτωση του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, κύριος φόρος 308,94€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 59 και 53 ν.4174/2013) ποσού 278,51€, ήτοι συνολικό ποσό 587,45€, λόγω μη απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών επί διαφοράς συνολικών αμοιβών 1.544,72€.

Με την υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, κύριος φόρος 10.885,60€, πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 59 και 53 ν.4174/2013) ποσού 9.813,37€, τέλη χαρτοσήμου 1.632,84€ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 326,57€ καθώς και πρόσθετα τέλη και εισφορά υπέρ ΟΓΑ 1.766,41€, ήτοι σύνολο 24.424,79€, λόγω μη απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου και των αναλογούντων σε αμοιβές τρίτων τελών χαρτοσήμου επί συνολικών αμοιβών 54.428,00€.

Με την υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, κύριος φόρος 571,00€, πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 59 και 53 ν.4174/2013) ποσού 514,76€, τέλη χαρτοσήμου 85,65€ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 17,13€ και πρόσθετα τέλη 92,65€, ήτοι σύνολο 1.281,19€, λόγω μη απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου και των αναλογούντων σε αμοιβές τρίτων τελών χαρτοσήμου επί συνολικών αμοιβών 2.855,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 17/07/2018 εκθέσεων Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών και παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων, της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 635/07.09.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για το οικ. έτος 2012, ήτοι χρήση 2011.
2. Μη νόμιμος, ανατιολόγητος και εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους.

3. Αναιτιολόγητη ως προς τις λογιστικές διαφορές και άρα ακυρωτέα η υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012).
4. Μη νόμιμος ο καταλογισμός κύριου φόρου 308,94€, 10.885,60€ και 571,00€, με τις υπ' αριθ./17.07.2018,/17.07.2018 και/17.07.2018, αντιστοίχως, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών κ.λπ. τρίτων, των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, διότι τα εν λόγω ποσά δεν παρακρατήθηκαν και δεν έγινε χρήση τους από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογούμενους. Οι εν λόγω πράξεις έπρεπε να εκδοθούν μόνον με τις προσαυξήσεις (σχ. έγγ. 1111410/1683/A0012/30.11.2001).
5. Εσφαλμένη η επιβολή αυτοτελούς προστίμου ΚΒΣ για κάθε περίπτωση μη ζήτησης, μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις δαπανών κ.λπ.), για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών για τις οποίες εξέδωσε απλές αποδείξεις πληρωμής αντί της επιβολής μιας γενικής παράβασης λόγω μη έκδοσης προσήκοντος στοιχείου.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....»*.

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας»*.

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 5 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: *«Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης»*.

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.... 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1165/2018 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Η εν λόγω ερμηνευτική θέση της Διοίκησης, περί τριετούς παρέκτασης του χρόνου παραγραφής, σε περίπτωση που η δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, καταλαμβάνει την υποβολή αρχικών δηλώσεων και όχι τροποποιητικών, όπως προκύπτει και από το σκεπτικό της προαναφερθείσας γνωμοδότησης, σύμφωνα με την οποία η τριετής παράταση έχει την έννοια της αποφυγής αιφνιδιασμού της φορολογικής διοίκησης από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής ώστε η Διοίκηση να έχει πλήρη ευχέρεια ελέγχου του φορολογούμενου που δεν υπέβαλε την σχετική δήλωση εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα Εισοδήματος του Taxis, ο προσφεύγων συνεταιρισμός υπέβαλε, εμπροθέσμως, στις 25/05/2012, την υπ' αριθ./2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012. Εν συνεχεία, υπέβαλε, στις 29/09/2017, την υπ' αριθ./2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012.

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, ο προσφεύγων συνεταιρισμός υπέβαλε, εμπροθέσμως, στις 08/03/2012, την υπ' αριθ./2012 αρχική εκκαθαριστική δήλωση

Φ.Π.Α. έτους 2011. Ακολούθως, υπέβαλε, στις 23/05/2012 και 03/10/2017, τις υπ' αριθ./2012 και/2017, αντιστοίχως, τροποποιητικές εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έτους 2011.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 17/07/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, καθώς και επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 1 του ν.2238/1994, 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 και 57 παρ. 1 του ν.2859/2000, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων περί τριετούς παρέκτασης του χρόνου παραγραφής επί εκπρόθεσμων δηλώσεων, καθότι αυτή τυγχάνει εφαρμογής επί εκπρόθεσμης υποβολής αρχικών δηλώσεων και όχι τροποποιητικών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΚΒΣ, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών ισχυρισμών ως προς αυτές.

Ως προς τον 2° και 3° προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδεύματά. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3..... 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)... 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,..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,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) Ποσοστό

δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.... 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....».

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο...».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (διατάξεις των άρθρων 33α, 34 και 36 του ν.δ. 3323/1955, Α 143), για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η

δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το διοικητικό δικαστήριο να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή έκρινε τα βιβλία, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, ανακριβή, προβάλλοντας την αιτιολογία ότι η μη ζήτηση, μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση είκοσι έξι (-26-) φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς, τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, αποδείξεων δαπανών κ.λπ.), συνολικής αξίας 2.860,00€, για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών για τις οποίες εξέδωσε απλές αποδείξεις πληρωμής, συνιστά παράβαση οικονομικού μεγέθους μεγάλης έκτασης και καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία. Οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών από τρίτους για τις οποίες ο προσφεύγων αντί να εκδώσει τιμολόγιο αγοράς ή απόδειξη δαπάνης, ήτοι φορολογικά στοιχεία, εξέδωσε λογιστικά παραστατικά και δη αριθμημένες αποδείξεις πληρωμής. Τα προαναφερθέντα λογιστικά παραστατικά, που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, αποτέλεσαν, εσφαλμένως, πρωτογενή παραστατικά με τα οποία διενεργήθηκαν εγγραφές στο σκέλος των εξόδων του τηρηθέντος βιβλίου εσόδων – εξόδων του προσφεύγοντος. Τουτέστιν, η παρατυπία τούτη, καίτοι αφορά μη έκδοση φορολογικού στοιχείου και δεδομένης της καταχώρησής τους στα τηρηθέντα βιβλία με τη χρήση λογιστικών παραστατικών, δεν είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Το δε εισόδημα του προσφεύγοντα συνεταιρισμού προέρχεται αποκλειστικά από την εκμίσθωση ακινήτων. Περαιτέρω, δεν κατέστη ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται λογιστικώς, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου και αναιτιολόγητου εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 101 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται: α)... γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους....».

Επειδή, με το άρθρο 105 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48. 2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.... 7. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2, 3, 4, 5 και 6 αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101.... 11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3,4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.... 16. Ο φόρος του παρόντος, οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος....».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 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... ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση... δεν εκπίπτουν οι ακόλουθοι φόροι, τέλη και εισφορές που βαρύνουν την επιχείρηση: αα)... δδ) το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α'152),... μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία... Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης...».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη

και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 17/07/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., τα ακαθάριστα έσοδα οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012) από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν στο ποσό των 38.003,25€, μετά την αφαίρεση από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα εισπράξεων από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 17.191,15€ που ανάγονται στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και εσφαλμένα είχαν συμπεριληφθεί βάσει δήλωσης στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012. Περαιτέρω, στην ίδια έκθεση στην ενότητα των λογιστικών διαφορών – αναμόρφωσης αποτελεσμάτων, αναγράφεται αναλυτικά, τεκμηριωμένα και με αναφορές στην κείμενη νομοθεσία και νομολογία ότι ο προσφεύγων συνεταιρισμός, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα α) διάφορες δαπάνες και έξοδα που δεν καλύπτονται από τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του ΚΒΣ (τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις δαπανών κ.λπ.) και καταχωρήθηκαν κατά παράβαση του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 στα τηρούμενα βιβλία, συνολικού ποσού 3.503,09€, β) εισφορές και τέλος επιτηδεύματος χρήσης 2011, ποσού 312,00€, κατά παράβαση της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, γ) έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας, ποσού 203,98€, κατά παράβαση της περ. μ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, και δ) διάφορες δαπάνες και έξοδα, ποσού 19.498,30€ που δεν καταβλήθηκαν για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (Σ.τ.Ε. 3727/1990 και 1823/1994). Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως πλήρως, σαφώς και τεκμηριωμένα αιτιολόγησε, συνολικό ποσό 23.517,37€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού περί αναιτιολόγητης απόρριψης δαπανών και εξόδων ως λογιστικών διαφορών, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής: ... ε) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα,

οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, αμοιβές για οποιουδήποτε είδους παρεχόμενη υπηρεσία με αποδείξεις δαπανών σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κ.Β.Σ. παρακρατούν φόρο είκοσι τοις εκατό (20%)...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.Δ. 4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις τρία επί τοις εκατόν (3%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν.Δ. 4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται:... 3. Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιοδήποτε και δι' οιαδήποτε αιτίαν, εφόσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλά απορρέει εξ οιασδήποτε άλλης σχέσεως μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγουμένως εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται αι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον».

Επειδή, με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών....».

Επειδή, με το άρθρο 59 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 7 του άρθρου 14, των περιπτώσεων α', ε', και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε...».

Επειδή, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (1110483/2125/Α0012/29.1.2001, 1036509/514/Γ.Δ./3.4.2001, 1028160/830/Α0012/26.5.2004) ότι, στην περίπτωση που εκείνος ο

οποίος έχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου δεν παρακράτησε τον οικείο φόρο, ο δικαιούχος όμως δήλωσε στη φορολογική του δήλωση το εισόδημά του και φορολογήθηκε γι' αυτό, δεν τίθεται θέμα καταλογισμού, σε βάρος του υπόχρεου σε παρακράτηση, των ποσών του κύριου φόρου που δεν παρακράτησε, αλλά στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 17/07/2018 έκθεση ελέγχου παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι ο προσφεύγων συνεταιρισμός κατέβαλε αμοιβή σε δικηγόρο και έλαβε την υπ' αριθ. 132/11.06.2012 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 1.544,72€, χωρίς να παρακρατήσει και να αποδώσει τον προβλεπόμενο από το άρθρο 58 παρ. 1 του ν.2238/1994 φόρο 20%. Επίσης, όπως προκύπτει από την από 17/07/2018 έκθεση ελέγχου παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων της ίδιας Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων συνεταιρισμός κατέβαλε σε τρίτους, ποσά 54.428,00€ και 2.855,00€, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012 αντιστοίχως, χωρίς να εκδώσει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 15 του ΚΒΣ αποδείξεις δαπανών και χωρίς να προβεί σε παρακράτηση του οριζόμενου από το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.2238/1994 φόρου 20% πλέον των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου. Απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή μόνο των κυρώσεων (πρόσθετοι φόροι) και όχι του φόρου που δεν παρακράτησε ο υπόχρεος προσφεύγων συνεταιρισμός είναι οι δικαιούχοι να απέδωσαν οι τρίτοι τον φόρο ή να δήλωσαν στη φορολογική τους δήλωση το εισόδημα που προέρχεται από τις αμοιβές αυτές και να φορολογήθηκαν γι' αυτό.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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».

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη μη επιβολή του φόρου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου καταλογισμού παρακρατούμενων φόρων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 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 ελευθέριο 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 αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις...».

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 15 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κώδικα αυτού, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης...».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (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 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.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.... 5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:... γ. για συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί το μη προσήκον φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο γι' αυτό χρόνο και φέρει θεώρηση στην περίπτωση που απαιτείται,... 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.... 9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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, οι αποδείξεις πληρωμής δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ αλλά δικαιολογητικά ταμειακών εγγραφών σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης (ανεπίσημα και αθεώρητα στοιχεία).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα της από 17/07/2018 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι, εκτός του γεγονότος ότι οι είκοσι έξι (-26-) αποδείξεις πληρωμής, αξίας εκάστης ίσης ή μικρότερης των 1.200,00€, που εκδόθηκαν για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών, δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία και δε φέρουν θεώρηση, επιπροσθέτως, δεν περιλαμβάνουν τον ΑΦΜ των αντισυμβαλλόμενων προσώπων και τον επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται στις διατάξεις του ΚΒΣ (δελτίο αποστολής, τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής, απόδειξη δαπανών κ.α.) συνιστά αυτοτελή παράβαση και εφόσον η μη έκδοση τους δεν έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μικρότερη των 1.200,00€, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015 κυρώσεις σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8 και 9 του ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./13.09.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του συνεταιρισμού «.....» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./17.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, λόγω παραγραφής,
2. την επικύρωση της υπ' αριθ./17.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,
3. την ακύρωση της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), λόγω παραγραφής,
4. την τροποποίηση της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),
5. την ακύρωση της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, λόγω παραγραφής,
6. την επικύρωση της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,
7. την επικύρωση της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,
8. την επικύρωση της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 και
9. την επικύρωση της υπ' αριθ./17.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012.

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

Η υπ' αριθ./17.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	15.554,50€	0,00€	-15.554,50€

Η υπ' αριθ./17.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο	4.000,00€
----------	-----------

Η υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά κέρδη	12.679,26 €	0,00 €	-12.679,26 €
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	3.478,33 €	0,00 €	-3.478,33 €
Επί πλέον λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	66.207,41 €	0,00 €	-66.207,41 €
Φορολογητέα κέρδη / ζημιά που αναγνωρίζεται	82.365,00 €	0,00 €	-82.365,00 €
Κύριος φόρος για καταβολή	16.473,00 €	0,00 €	-16.473,00 €
Συμπληρωματικός φόρος	2.522,46 €	0,00 €	-2.522,46 €
Τέλη χαρτοσήμου	515,73 €	0,00 €	-515,73 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	103,14 €	0,00 €	-103,14 €
Πρόστιμο και τόκοι (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013)	17.682,33 €	0,00 €	-17.682,33 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	37.296,66 €	0,00 €	-37.296,66 €

Η υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Σύνολο κερδών	36.103,09 €	5.809,67 €	-30.293,42 €
Επί πλέον λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης		4.371,96 €	4.371,96 €
Επί πλέον λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		23.517,37 €	23.517,37 €
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων		4.593,13 €	4.593,13 €
Φορολογητέα κέρδη	36.103,09 €	29.105,87 €	-6.997,22 €
Κύριος φόρος για καταβολή	7.220,62 €	5.821,17 €	-1.399,45 €
Συμπληρωματικός φόρος	1.114,62 €	1.114,62 €	0,00 €
Προκαταβολή φόρου	4.228,74 €	4.228,74 €	0,00 €
Τέλη χαρτοσήμου	1.114,62 €	1.114,62 €	0,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	222,92 €	222,92 €	0,00 €
Φόρος που καταβλήθηκε	12.371,44 €	12.371,44 €	0,00 €
Διαφορά φόρου και τελών για καταβολή	1.530,08 €	130,63 €	-1.399,45 €
Πρόστιμο και τόκοι (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013)	1.937,29 €	52,45 €	-1.884,84 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	3.467,37 €	183,08 €	-3.284,29 €

Η υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση	2,26 €	0,00 €	-2,26 €

Η υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση	2,26 €
--	--------

Η υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Κύριος Φόρος	308,94 €
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 59 και 53 του ν.4174/2013	278,51 €
Σύνολο για καταβολή	587,45 €

Η υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

Αμοιβές τρίτων	54.428,00 €
Κύριος Φόρος	10.885,60 €
Τέλη χαρτοσήμου 3%	1.632,84 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	326,57 €
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 59 και 53 του ν.4174/2013	11.579,78 €
Σύνολο για καταβολή	24.424,79 €

Η υπ' αριθ./17.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές κ.λπ. τρίτων
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Αμοιβές τρίτων	2.855,00 €
Κύριος Φόρος	571,00 €
Τέλη χαρτοσήμου 3%	85,65 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	17,13 €
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 59 και 53 του ν.4174/2013	607,41 €
Σύνολο για καταβολή	1.281,19 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.