



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 26/03/2019

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός Απόφασης: 1001

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 29/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ, εδρευούσης στο, επί της οδού αρ., κατά της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/10/2018 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 7.207,89 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 6.655,76 €, ήτοι συνολικό ποσό 13.863,65 €.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό ΕΟΕ /2015 Εισαγγελικής Παραγγελίας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο υδραυλικού εξοπλισμού και εξοπλισμού και προμηθειών για εγκαταστάσεις θέρμανσης» για τις χρήσεις 2011 έως και 2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε, εντός του έτους 2012, πλήθος περιπτώσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, οι οποίες σε συνδυασμό με το αρνητικό περιθώριο κέρδους που εμφάνιζε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, κατέστησαν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τον προσδιορισμό των πραγματικών ακαθαρίστων εσόδων με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία και τα στοιχεία της ανεπαρκή και ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) και να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, με την έκδοση της προσβαλλόμενης με την κρινόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- *Παράβαση ουσιώδους τύπου- ανεπαρκής αιτιολογία της διοικητικής πράξης άλλως παντελής απουσία αυτής. Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες διότι στη έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται επαρκώς και ορισμένα ο λόγος για τον οποίο κρίθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, ανεπαρκή και ανακριβή αλλά αντίθετα αναφέρει απλώς αλλά και όλως αορίστως το συμπέρασμα της κρίσεως, στο οποίο κατέληξαν οι αρμόδιοι υπάλληλοι κατόπιν του «διενεργηθέντος ελέγχου», ήτοι ότι καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τον προσδιορισμό των πραγματικών ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης από το πλήθος των περιπτώσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε συνδυασμό με το αρνητικό περιθώριο κέρδους που εμφανίζεται στα βιβλία, δηλαδή χωρίς οιαδήποτε ουσιαστική εκτίμηση των εν τω παρόντι πραγματικών καταστάσεων. Η ως άνω αιτιολόγηση όμως τυγχάνει εντελώς αόριστη και έωλη, χωρίς καμία περαιτέρω εξειδίκευση όχι μόνο του αριθμού των παραβάσεων του ΚΒΣ και της συνολικής αξίας αυτών σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αλλά ούτε καν του ακριβούς ποσοστού περιθωρίου κέρδους με αποτέλεσμα την δεδομένη χρονική στιγμή να μην δυνάμεθα να ελέγξουμε και να αποκρούσουμε τις προσβαλλόμενες πράξεις κατά σαφή παραβίαση των νομίμων δικαιωμάτων μας.*

- *Ακυρότητα του εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για την χρήση 2012. Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων αλλά, αντιθέτως, απαιτείται να διαπιστωθεί ότι υπέπεσε σε συγκεκριμένη παράβαση από εκείνες, που αναφέρονται στις κατ' ιδία παραγράφους του άρθρου 30 ΚΒΣ. Επί πλέον πρέπει οι διαπιστούμενες παρατυπίες περί τη τήρηση των βιβλίων,*

ανεξαρτήτως αν αφορούν το σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων ή το σκέλος των δαπανών, να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σύμφωνα με την σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου. Εν προκειμένω, οι εν λόγω παραβάσεις ΚΒΣ και αληθείς υποτιθέμενες, ανάγονται σε συναλλαγές μικρής έκτασης σε σύγκριση με το ύψος των εσόδων, που προέκυψαν από τα βιβλία της επιχείρησής μας και, ως εκ τούτου δεν αίρουν αυτές την αξιοπιστία των βιβλίων, καθόσον, δεν επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα της χρήσεως σε βαθμό που να αποκλείουν το λογιστικό προσδιορισμό του..... ενώ από κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν διαφαίνεται η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων λόγω των, ήσσονος σημασίας, παραβάσεων ΚΒΣ. Η Διοίκηση δύναται να κρίνει τα βιβλία και τα στοιχεία μίας επιχείρησης ανακριβή μόνο σε περίπτωση μη προσκόμισής τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών της επικαλείται τις υπ' αριθ. 544/2018, 1465/2018 αποφάσεις ΣτΕ καθώς και την υπ' αριθ. 474/2016 απόφαση του ΔΕφ Αθηνών.

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζει 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, αναφερόμενο 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 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 12 του Π.Δ. 186/1992: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή με το άρθρο 13 του ως άνω Π.Δ. «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 στις ακόλουθες παραβάσεις και πλημμέλειες:

α) καταχώρησε μια ανύπαρκτη δαπάνη και συγκεκριμένα το με αριθμό/2012 ΣΕΙΡΑ ΒΑ τιμολόγιο πώλησης εκδόσεως της εταιρείας με ΑΦΜ:, προς την επιχείρηση με ΑΦΜ και όχι προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Το εν λόγω τιμολόγιο, η καθαρή αξία του οποίου ανερχόταν σε 398,52€, είχε καταχωρηθεί στα βιβλία στην στήλη των αγορών και είχε εκπεσθεί ο αναλογούν ΦΠΑ.

β) δεν εξόφλησε ως είχε υποχρέωση, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή πέντε φορολογικά στοιχεία, για τα οποία η αξία εκάστου υπερέβαινε τις 3.000,00€.

γ) καταχώρησε στα βιβλία της μη εκπιπτόμενες δαπάνες, συνολικού ποσού 745,70€, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές.

δ) εμφάνισε δυσανάλογα μεγάλο αρνητικό περιθώριο κέρδους, το οποίο προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως ακολούθως:

Χρήση	Πωλήσεις	Κόστος Πωληθέντων	Μικτό Κέρδος	Μικτό Περιθώριο Κέρδους
2012	98.547,92	215.429,53	-116.881,61	-118,60%

ε) από έλεγχο σχετικά με τριγωνικές συναλλαγές και συγκεκριμένα από Δελτία Αποστολής ή Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής προμηθευτών της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις αναγράφεται ως τόπος προορισμού ή παράδοσης των εμπορευμάτων, διαφορετική διεύθυνση από τις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, ενώ δεν κατέστη δυνατόν από τον έλεγχο να συσχετισθούν οι εν λόγω συναλλαγές, ορισμένες εκ των οποίων ήταν μεγάλης αξίας, με εκδοθέντα παραστατικά εσόδων.

Ειδικότερα, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην σχετική έκθεση της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, από τον διασταυρωτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε η μη έκδοση

φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΤΙΜ. ΠΩΛ., ΤΠΥ, ΑΠΥ, ΑΛΠ χειρόγραφη ή από ΦΤΜ αντίστοιχα) για τα τιμολόγια αγορών που απεικονίζονται στους παρακάτω 5 πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1						
A/A	Αρ. Παραστατικού /Ημερομηνία	Προμηθευτής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ (23%)	Συν. αξία	ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1	.....	.....	887,36	204,09	1.091,45	.....
2	.....	.....	3.453,62	794,32	4.247,94	.....
3	.....	.....	-1.037,76	-238,68	- 1.276,44	.....
	ΣΥΝΟΛΑ		3.303,22	759,73	4.062,95	

ΠΙΝΑΚΑΣ 2						
A/A	Αρ. Παραστατικού /Ημερομηνία	Προμηθευτής	Καθαρή ή αξία	ΦΠΑ (23%)	Συν. αξία	ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1	.....	.....	127,64	29,36	157,00	.....
	ΣΥΝΟΛΑ		127,64	29,36	157,00	

ΠΙΝΑΚΑΣ 3							
A/A	Αρ. Παραστατικού /Ημερομηνία	Προμηθευτής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ (23%)	Συν. αξία	ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ/ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ	ΗΜΕΡ.ΠΑΡ./ΑΠΟ ΣΤ.
1			203,80	46,87	250,67	.....	.....
2			80,60	18,54	99,14	.....	.....
3			134,45	30,93	165,38	.....	.....
4			256,37	58,97	315,34	.....	.....
5			43,16	9,93	53,09	.....	.....
6			257,70	59,28	316,98	.....	.....

7	..... .....	..... ....	218,25	50,19	268,44	.....	.....
	ΣΥΝΟΛΑ		1.194,33	274,71	1.469,04		

ΠΙΝΑΚΑΣ 4						
A/ A	Αρ. Παραστατικού /Ημερομηνία	Προμηθευτής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ (23%)	Συν. αξία	ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1	.....	.....	3.688,12	848,27	4.536,39	.....
	ΣΥΝΟΛΑ		3.688,12	848,27	4.536,39	

ΠΙΝΑΚΑΣ 5						
A/ A	Αρ. Παραστατικού /Ημερομηνία	Προμηθευτής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ (23%)	Συν. αξία	ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1	.....	.....	3.360,14	772,83	4.132,97	.....
	ΣΥΝΟΛΑ		3.360,14	772,83	4.132,97	

Από τα δεδομένα των ανωτέρω πινάκων, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η συνολική αξία συναλλαγής και η κατ' ελάχιστον αποκρυβείσα ύλη από την μη έκδοση ΑΛΠ από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλου φορολογικού στοιχείου, ως εξής:

A/A	ΑΡ.ΤΙΜ.- ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ	ΜΣΚΚ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ
1		887,36	204,09	1.091,45	11%	1.211,51	984,97
2		2.415,86	555,65	2.971,51	11%	3.298,38	2.681,61
3		127,64	29,36	157,00	11%	174,27	141,68
4		203,80	46,87	250,67	11%	278,24	226,21
5		80,60	18,54	99,14	11%	110,05	89,47
6		134,45	30,93	165,38	11%	183,57	149,24
7		256,37	58,97	315,34	11%	350,03	284,57
8		43,16	9,93	53,09	11%	58,93	47,91
9		257,70	59,28	316,98	11%	351,85	286,06
10		218,25	50,19	268,44	11%	297,97	242,25
11		3.688,12	848,27	4.536,39	11%	5.035,39	4.093,81
12		3.360,14	772,83	4.132,97	11%	4.587,60	3.729,76
	ΣΥΝΟΛΑ	11.673,45	2.684,91	14.358,36	11%	15.937,79	12.957,54

στ) ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα στις 30-01-2012 αγόρασε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: ένα Λέβητα R8/230, με κόστος αγοράς 2.496,00€ πλέον ΦΠΑ, τον οποίο πώλησε προς την «.....» σε τιμή πολύ κατώτερη της τιμής κτήσης, με το υπ' αριθ. /2012 Τιμολόγιο Πώλησης καθαρής αξίας 1.240,00€ πλέον ΦΠΑ. Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, η κατ' ελάχιστον συνολική αξία πώλησης και η κατ ελάχιστον αποκρυβείσα ύλη από την ανακριβή έκδοση του εν λόγω τιμολογίου ως ακολούθως:

A/A	ΑΡ.ΤΙΜ. ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ	ΜΣΚΚ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	.....	2.496,00	574,08	3.070,08	16%	3.561,29
	ΣΥΝΟΛΑ					3.561,29

A / A	ΑΡ.ΤΙΜ. ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΚΡΥ ΒΕΙΣΑ ΥΛΗ
1		1.240,00	285,20	1.525,20	2.895,36	665,93	1.655,36

ζ) μη έκδοση δύο φορολογικών στοιχείων αξίας για την παροχή υπηρεσιών, τουλάχιστον σε δύο περιπτώσεις (εγκατάσταση Λέβητα στον και εγκατάσταση ειδών υγιεινής στη), για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας των συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, όπως αυτές ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση 2012:

«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 Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή 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. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς».

.....
Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

- α)** η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,
- β)** οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,
- γ)** η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

.....

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.
- δ)** Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.
- ε)** Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

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 σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2238/1992:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) ...

β)

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%). εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή συνακόλουθα με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις

εκατό (40%) προσανξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσανξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

.....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως κρίθηκαν τα βιβλία της ανακριβή, καθόσον υπήρχε η δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Επειδή από όσα αναλυτικά εκτίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς στοιχεία σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις συναλλαγών στην ίδια χρήση και με ποσοστό αυτών άνω του 3%, η κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992. Η αξία των μη εκδοθέντων και ανακριβώς εκδοθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, ανέρχεται σε ποσό 14.612,90€ και σε ποσοστό 10,89% επί των ακαθάριστων εσόδων όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Χρήση	Ακαθάριστα Έσοδα	Αξία μη εκδοθέντων ή	Ποσοστό αξίας μη
-------	------------------	----------------------	------------------

		ανακριβώς εκδοθέντων στοιχείων	εκδοθέντων επί ακαθαρίστων
2012	134.237,16	14.612,90	10,89%

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων μιας επιχείρησης ως ανακριβών και την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες: α) να είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζονται σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα ή β) να καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση οι διαπιστωθείσες από την ελεγκτική αρχή πλημμέλειες στη χρήση 2012 ήταν μεγάλης έκτασης, καθόσον σε 14 περιπτώσεις συναλλαγών δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία αξίας 14.612,90 €, ποσό το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό 10,89% επί των ακαθαρίστων εσόδων της. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το δυσανάλογα πολύ μεγάλο αρνητικό περιθώριο κέρδους, που εμφάνιζε στα βιβλία της και το οποίο ανερχόταν σε ποσοστό -118,60%, είχε ως αποτέλεσμα να επηρεάζονται σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή και τα αποτελέσματά της προσδιορίστηκαν με εξωλογιστικό τρόπο. Άλλωστε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων. Επομένως, ορθά και σύννομα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών, τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, εκδίδοντας την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.*

Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζουν 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 τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, κατά την θεωρία και την πάγια νομολογία, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.)

Επειδή ειδικότερα από την από 29/10/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν τόσο την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών, όσο και την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Επιπροσθέτως, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης, γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ, παράλληλα, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Συνεπώς, τεκμηριώνεται επαρκώς η συνδρομή των κατά νόμο

προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης, επί της οποίας γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή δεν προβάλλονται από την προσφεύγουσα έτεροι ισχυρισμοί, ούτε προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να τεκμηριώνουν τη μη διάπραξη των αποδιδόμενων σε αυτή παραβάσεων και παραλείψεων.

Επειδή δεν προβάλλονται λόγοι που να αμφισβητούν το κύρος της προσβαλλόμενης πράξης και να καθιστούν αυτήν άκυρη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 29/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2013 (χρήση 2012)	
Φόρος Εισοδήματος	7.207,89
Πρόστιμο άρ. 58 και τόκοι άρ. 53 ΚΦΔ	6.655,76
ΣΥΝΟΛΟ	13.863,65

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.