



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα, 16.05.19

Αριθμός απόφασης: **1559**

ΤΜΗΜΑ : Α3
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 521
Φαξ : 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 ισχύουν.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ**, Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατοίκου, διεύθυνση, κατά :

- Της υπ' αριθμ. /2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 5.958,75 Ευρώ.

- Της υπ' αριθμ. /2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 6.578,75 Ευρώ.

- Της υπ' αριθμ./2018(διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014) Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 390,59 Ευρώ.

- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 19.135,75 Ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 19.170,00 Ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.467,72 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 40.135,74 Ευρώ.

- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013– 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 8.552,46 Ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 8.022,21 Ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 789,45 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 17.364,12 Ευρώ.

- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξεως Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 1.562,34 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 390,58 Ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.375,31 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.328,23 Ευρώ.

- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται επί διαφοράς φορολογητέων εκροών ύψους 23.835,00 Ευρώ, διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 75,03 Ευρώ πλέον διαφοράς χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 2.001,55 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 2.836,06 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.837,61 Ευρώ και για έκπτωση ύψους 75,03 Ευρώ.

- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται επί διαφοράς φορολογητέων εκροών ύψους 26.315,00 Ευρώ, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 2.534,34 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 3.208,86 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 5.743,20 Ευρώ.

- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται επί διαφοράς φορολογητέων εκροών ύψους 6.009,00 Ευρώ, διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 15,63 Ευρώ πλέον διαφοράς χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 781,75 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρων 58/58^Α Ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 229,66 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.011,41 Ευρώ και για έκπτωση ύψους 15,63 Ευρώ.

5-1 Την υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 5.958,75 Ευρώ.

5-2 Την υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 6.578,75 Ευρώ.

5-3 Την υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 5.958,75 Ευρώ.

5-4 Την υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 6.578,75 Ευρώ.

5-5 Την υπ' αριθμ./2018(διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014) Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 390,59 Ευρώ.

5-6. Την υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 19.135,75 Ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 19.170,00 Ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.467,72 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 40.135,74 Ευρώ.

5-7. Την υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013– 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 8.552,46 Ευρώ, πλέον προσθέτου

φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 8.022,21 Ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 789,45 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 17.364,12 Ευρώ.

5-8. Την υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξεως Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 1.562,34 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 390,58 Ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.375,31 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.328,23 Ευρώ.

5-9. Την υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.837,61 Ευρώ και για έκπτωση ύψους 75,03 Ευρώ.

5-10. Την υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 5.743,20 Ευρώ.

5-11. Την υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.011,41 Ευρώ και για έκπτωση ύψους 15,63 Ευρώ.

5-12. Της υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 5.958,75 Ευρώ.

5-13. Της υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 6.578,75 Ευρώ.

5-14. Της υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 390,59 Ευρώ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 , όπως αποτυπώνεται κατόπιν διορθώσεων στο σχέδιο της απόφασης

.....

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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 τις υπ' αριθ'/2018 και/2018 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου ελεγχόμενων χρήσεων 1/1/2012-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα και στο σύζυγο της , και εκδόθηκαν οι:

1) με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2018 έκθεση ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται :

- Η υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** Οικονομικού Έτους **2013** (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 19.135,75 Ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 19.170,00 Ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.467,72 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 40.135,74 Ευρώ.

- Η υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** Οικονομικού Έτους **2014** (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013– 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 8.552,46 Ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 8.022,21 Ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 789,45 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 17.364,12 Ευρώ.

- Η υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** / Πράξεως Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους **2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 1.562,34 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 390,58 Ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.375,31 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.328,23 Ευρώ.

2) η με ημερομηνία 24/12/2018, έκθεση φόρου προστιθέμενης αξίας επί της οποίας εδράζονται :

- Η υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται επί διαφοράς φορολογητέων εκροών ύψους 23.835,00 Ευρώ,

διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 75,03 Ευρώ πλέον διαφοράς χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 2.001,55 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 2.836,06 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.837,61 Ευρώ και για έκπτωση ύψους 75,03 Ευρώ.

- Η υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται επί διαφοράς φορολογητέων εκροών ύψους 26.315,00 Ευρώ, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 2.534,34 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 3.208,86 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 5.743,20 Ευρώ.

- Η υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01/01/2014 – 31/12/2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίζεται επί διαφοράς φορολογητέων εκροών ύψους 6.009,00 Ευρώ, διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 15,63 Ευρώ πλέον διαφοράς χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 781,75 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρων 58/58^Α Ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 229,66 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.011,41 Ευρώ και για έκπτωση ύψους 15,63 Ευρώ.

3) η με ημερομηνία 24/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ & Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ επί της οποίας εδράζονται :

- Η υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου **7§§3,5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2012** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 5.958,75 Ευρώ.

- Η υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου **7§§3,5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 6.578,75 Ευρώ.

- Η υπ' αριθμ./2018 διαχειριστικής περιόδου **2014** Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου **7§§3,5 του Ν. 4337/2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 390,59 Ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

α) την επανεξέταση από την Διεύθυνσή μας της νομιμότητας και της ορθότητας κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως.

β) την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως.

γ) την επιστροφή από την Φορολογική Αρχή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσού, το οποίο η προσφεύγουσα κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, δυνάμει της προσβαλλομένης καταλογιστικής πράξεως.

δ) Να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Διευθύνσεώς μας κατά τη συζήτηση της παρούσης, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών, που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας των Εκθέσεων Ελέγχου.

2) Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού

3) Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω μη στοιχειοθετήσεως της αποδιδομένης παραβάσεως.

4) Παράνομη η μη έκπτωση του φόρου των εισροών, που προέκυψε από την αγορά των υλικών, τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι προορίζονται για χρήση αισθητικής δερματολογίας.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του**, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικά [...].»**

Επειδή, με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκαν περαιτέρω τα εξής: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 Ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις

του εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί η προσφεύγουσα να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, για να εκφράσει τις απόψεις του, πολλώ δε μάλλον που η προσφεύγουσα προβάλλει αυτό το αίτημα, προκειμένου να αποδείξει (εγγράφως) τους ισχυρισμούς της ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κάτι που δεν προβλέπεται από τις προαναφερθείσες εφαρμοστέες διατάξεις, αφού η απόδειξη των όποιων ισχυρισμών των προσφευγόντων προσώπων ενώπιον της Υπηρεσίας μας γίνεται κατ' εξοχήν με έγγραφα που **συνυποβάλουν μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή τους, εκτός αν προσκομισθούν νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, κάτι όμως που, εν προκειμένω, δεν προβάλλεται από την προσφεύγουσα, ούτε προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου.** Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 50 του Ν.2238/94 ορίζονται τα εξής:

1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτών.
2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτά, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου.
3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:
 - α) οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
 - β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

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 για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

"4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου.

(Σε περίπτωση που εκείνος που ασκεί ελεύθεριο επάγγελμα δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτόν από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρών αμοιβών που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 32 § 2 του Ν.2238/94 εδάφια ε' έως ζ' ορίζονται τα εξής:

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 το 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%).

Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελματιών."

Επειδή με την παράγραφο 22 άρθρου 72 Ν.4172/2013 (Νέος Κ.Φ.Ε.), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013, ορίζεται ότι:

από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 32 του Ν. 2238/94 (ισχύουσα περίοδος 1.1.2012 – 31.12.12) «προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» ορίζονται τα παρακάτω:

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή 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 για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η' της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γγ) 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.

δδ) 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 υποπεριπτώσεων αα' έως δδ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.

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 το 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%).

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.

«Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.»

Επειδή το τελευταίο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε με την παρ.7 άρθρου 38 Ν. 4141/2013,ΦΕΚ Α 81/5.4.2013.

Επειδή το άρθρο 32 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρου 4 Ν.4110/2013, ΦΕΚ Α 17/23.1.2013. Ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 που ρυθμίζουν τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος αναφέρονται 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:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

γ) της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ.

δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης.

Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, **τελών**, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.

ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

η) Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, Απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτηρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 § 14 Ν 4093/2012 στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 § 4 Ν 4093/2012 (περί ΚΦΑΣ) ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α) Στην πώληση αγαθών,

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 6 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 § 1 Π.Δ.186/92 (περί ΚΦΣ χρόνος εφαρμογής από 1.1.2012 – 31.12.2012) 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. Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής. Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά. Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 § 2 Π.Δ.186/92 (περί ΚΦΣ χρόνος εφαρμογής από 1.1.2012 – 31.12.2012) στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10.

Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 § 3 Π.Δ.186/92 (περί ΚΦΣ χρόνος εφαρμογής από 1.1.2012 – 31.12.2012) εδάφιο β' στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 § 14 Ν 4093/2012 (περί ΚΦΑΣ χρόνος εφαρμογής από 1.1.2013 – 31.12.2014) στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που

παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 § 1 Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.). Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 § 4 Ν 4093/2012 (περί ΚΦΑΣ χρόνος εφαρμογής από 1.1.2013 – 31.12.2014) ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α) Στην πώληση αγαθών,

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 6 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

Επειδή σύμφωνα με την **Αποφ. ΣτΕ 1968/79** Τμήμα Β΄ θεωρείται ανατιολόγητη πράξη επιβολής προστίμου σε γιατρό ο οποίος δεν εξέδωσε δελτία παροχής υπηρεσιών για επισκέψεις πελατών του και δεν καταχώρησε τις αμοιβές που έλαβε γι' αυτές στο βιβλίο εσόδων εξόδων του. Διότι με την πράξη αυτή δεν καθορίζονται τα ονόματα των πελατών και ο ακριβής χρόνος κάθε επίσκεψης, δεν αναφέρονται τα κύρια πραγματικά περιστατικά τα συγκροτούντα τις αποδιδόμενες στο γιατρό παραβάσεις.

Επειδή σύμφωνα με την **Αποφ. ΣτΕ 3261-3262/94** Τμήμα Β΄ αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή σύμφωνα με την **Αποφ. ΣτΕ 3249/18** σκέψη 8 κρίνεται ότι δεν στοιχειοθετείται η επικαλούμενη από την φορολογική αρχή απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας και συνεπώς μη νόμιμα της αποδόθηκαν κατά την ένδικη χρήση οι παραβάσεις μη έκδοσης παροχής υπηρεσιών. Συνακόλουθα, μη νόμιμα η φορολογική αρχή θεώρησε, σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 περίπ. γ΄ του Π/Δ 186/92 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή εξ΄

αιτίας των παραβάσεων αυτών του ΚΦΣ και ως εκ τούτου καθίσταται μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών αυτής κατά το βασίμως προβαλλόμενο λόγο της προσφυγής.

Επειδή σύμφωνα με την **Αποφ. ΣτΕ 4048/14** επιβολή προστίμου για πώληση εμπορευμάτων χωρίς φορολογικά στοιχεία, λόγω των ποσοτικών διαφορών που διαπιστώθηκαν μεταξύ της απογραφής και των λογιστικών υπολοίπων των βιβλίων αποθήκης. Με πλημμελή αιτιολογία το δικάσαν δικαστήριο συνήγαγε ότι επωλήθησαν εμπορεύματα δίχως να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία, συμπερασματικώς, αφού καταφάσκει, κατ' αρχήν, τα φαινόμενα κλοπής, απώλειας και φθοράς των προϊόντων στα καταστήματα της αναιρεσείουσας καθώς και την αδυναμία εξαλείψεως του φαινομένου. Αντίθετη μειοψηφία. Η μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου δεν ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από τα διοικητικά δικαστήρια. Δεκτή η αναίρεση (αναιρεί την αριθμ. 1147/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών). Όμοια με την αριθ. 4049/2014 απόφαση ΣτΕ.

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή, όπως αναφέρεται αναλυτικά στο κεφάλαιο 5. Διαπιστώσεις Ελέγχου – Πόρισμα Ελέγχου της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων, κατά την εφαρμογή της στην προηγούμενη παράγραφο αναφερόμενης μεθόδου μη ορθά και μη νόμιμα έλαβε υπόψη της αποκλειστικά και μόνο τις πραγματοποιηθείσες αγορές διακεκριμένα ανά ελεγχόμενη χρήση (2012 έως και 2014) χωρίς να λάβει υπόψη της μ' αυτόν τον τρόπο την ύπαρξη αποθέματος μη χρησιμοποιηθέντων υλικών προηγούμενης χρήσης από την προσφεύγουσα ούτε μένοντα υλικά που δεν χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα για κάθε ελεγχόμενη χρήση, δεδομένου ότι τηρεί απολογαφικά βιβλία και δεν είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης και απογραφής.

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή, έλαβε υπόψη τις αγορές της προσφεύγουσας και προσδιόρισε αδήλωτα έσοδα χωρίς να στηρίζεται σε συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά από τα οποία να προκύπτει η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ούτε σε διαπιστώσεις οι οποίες ερείδονται σε διατάξεις και εγκυκλίους της Διοίκησης.

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή, φέρουσα η ίδια το βάρος απόδειξης, δεν αιτιολογεί τον ισχυρισμό ότι όλα τα αγορασθέντα υλικά προορίζονται αποκλειστικά για αισθητική χρήση και για καμία ιατρική πράξη, καταλήγοντας έτσι στη διαπίστωση δυσαναλογίας μεταξύ των αγορασθέντων υλικών – ιατρικών σκευασμάτων για αισθητική χρήση (υαλουρονικό οξύ, botox, disport κ.α.) και των αντιστοίχων παραστατικών εσόδου στα τηρηθέντα βιβλία, μολονότι η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία

προκύπτει ότι τα υλικά αυτά προορίζονται για ιατρικές πράξεις (σύριγγες, ιατρικές μελέτες δημοσιευμένες σε ιατρικά περιοδικά, φύλλο οδηγιών, που βρίσκεται στη συσκευασία του φαρμάκου «Botox» κ.α.)

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή καταλήγει συμπερασματικώς ότι τελέσθηκαν οι φερόμενες ως παραβάσεις, χωρίς να εξειδικεύει και να αιτιολογεί ειδικώς τις περιστάσεις των εν λόγω παραβάσεων (π.χ. πρόσωπα ασθενών, ιδιότητα, χρόνος, είδος θεραπείας), στοιχεία απαραίτητα για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου, με αποτέλεσμα και οι διαπιστώσεις, με όλες τις επιπτώσεις τους (φόροι, πρόσθετοι φόροι, πρόστιμα, διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού κλπ) να καθίστανται απολύτως άκυρες, ως αναιτιολόγητες. Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων (βλ. υπ' αριθμ. 5504/1998 ΔΕΦΑΘ.)

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν.2238/94 εδάφια ε' έως ζ' προέβη μεταξύ άλλων σε έλεγχο εκπιπτόμενων από τις ακαθάριστες αμοιβές δαπανών καθώς και στον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/94 (για την χρήση 2012) και των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του Ν.4172/14 (για τις χρήσεις 2013 και 2014) από τον οποίο δεν προέκυψαν διαφορές. Επίσης σε καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν υφίσταται σε βάρος της προσφεύγουσας παράβαση.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε για την χρήση 2012 τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά αποτελέσματα με την προσθήκη της απόκρυψης πού προσδιόρισε ο έλεγχος με υποθετικό και συμπερασματικό τρόπο και δεν επικαλείται αδυναμία συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων πού να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό. Ως εκ τούτου το φορολογητέο εισόδημα των κρινόμενων χρήσεων διαμορφώνεται ως εξής:

Χρήση 2012	
Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	55.622,23 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	103.379,81 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει απόφασης ΔΕΔ	55.622,23 €
Διαφορά	0

Χρήση 2013	
Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	57.541,61 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	81.056,61 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει απόφασης ΔΕΔ	57.541,61 €
Διαφορά	0

Χρήση 2014	
Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	50.468,87 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	55.147,68 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει απόφασης ΔΕΔ	50.468,87 €
Διαφορά	0

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 24.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του**, **ΑΦΜ**, Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατοίκου, διεύθυνση

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας –καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α)Φόρος Εισοδήματος

Χρήση 2012 συνολικό ποσό 0,00€

Χρήση 2013 συνολικό ποσό 0,00€

Χρήση 2014 συνολικό ποσό 0,00€

Β) Φ.Π.Α.

Χρήση 2012 συνολικό ποσό 0,00€

Χρήση 2013 συνολικό ποσό 0,00€

Χρήση 2014 συνολικό ποσό 0,00€

Γ)Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92)

Χρήση 2012 συνολικό ποσό 0,00€

Πράξη Επιβολής Προστίμου συνολικού ποσού 0,00 €

Δ) Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/12)

Χρήση 2013

Πράξη Επιβολής Προστίμου συνολικού ποσού 0,00 €

Χρήση 2014

Πράξη Επιβολής Προστίμου συνολικού ποσού 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.