



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 16/5/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1126**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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'/22.03.2017) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςμε αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με **ΑΦΜ** με κύρια δραστηριότητα **ΑΛΛΕΣ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**, με έδρα επί της οδούΙΩΑΝΝΙΝΑ, κατά **α)** της **υπ αριθμ.**Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2012 – 31/12/2012** (οικ.

Έτους 2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, **β)** της **υπ'αρίθμ.**Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2012 – 31-12-2012** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» **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:

α) Με την υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 (οικονομικού έτους 2013), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 16.750,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος 15.711,97 € λόγω ανακρίβειας (8.375,25 πρόστιμο αρθ.58ΚΦΔ + 7.336,72 τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ) και εισφορά αλληλεγγύης 1.539,59 €, ήτοι συνολικό ποσό 34.002,06€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/-31/12/2012), με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), διότι δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, σε πέντε (5) περιπτώσεις, δαπάνες, καταχώρησε ανακριβώς τέσσερα (4) παραστατικά δαπανών και δεν καταχώρησε στο πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, έξι ασθενείς (μαθητές) που είχε εξετάσει και είχε υπογράψει γι'αυτούς πιστοποιητικό οδοντολογικής εξέτασης, και ακολούθως τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94, λαμβανομένων υπόψη των λογιστικών διαφορών - δαπανών μη εκπιπτόμενων που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο. Η ως άνω διαφορά του φόρου προέκυψε, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, κατόπιν της υπ' αρ. 408/12-06-2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για την διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, περιόδου 01/01/2002 - 31/12/2012 βάσει της από 17/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων.

β) Με την υπ' αρ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, Διαχειριστικής Περιόδου

01/01/2012– 31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας α) πρόστιμο του άρθρου 5 § 8 περ. δ του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 περ.3ζ' του Ν.4337/2015, συνολικού ποσού 1.000,00€, λόγω του ότι δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων , σε πέντε περιπτώσεις τόκους και έξοδα που καταλογίστηκαν σε επιχειρηματικούς δανειακούς λογαριασμούς τραπεζών, συνολικής αξίας €6.103,54 και β)) πρόστιμο του άρθρου 5 § 8 περ. ε & ζ του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 περ.3ζ' του Ν.4337/2015, συνολικού ποσού 400,00€, λόγω του ότι Καταχώρησε ανακριβώς στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, (4) τέσσερα παραστατικά δαπανών (μισθοδοτικές καταστάσεις Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Δώρου Πάσχα και Επιδόματος Άδειας έτους 2012), με αξία ανακριβούς καταχώρησης των εργοδοτικών εισφορών αξίας 581,72€, 139,62€, 97,76€ και 61,03 € αντίστοιχα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) όπως ίσχυαν.

Η ως άνω διαφορά του φόρου προέκυψε, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στην επιχείρηση της προσφεύγουσας , κατόπιν της υπ' αρ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι ανωτέρω παραβάσεις, βάσει της από 17/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή άλλως την τροποποίηση της, προβάλλοντας τους παρακάτω προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Ουδέποτε έλαβε γνώση του με αριθμό πρωτ. 93/24.10.2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4174/2013 αλλά και του άρθρου 6 παρ.1. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999), και των αντιστοίχων προσωρινών Πράξεων, ώστε να δυνηθεί να προβάλλει έγκαιρα τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου, ήτοι πριν αυτές καταστούν οριστικές.

Τα ανωτέρω εστάλησαν στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή και όπως προκύπτει από το προσαγόμενο έγγραφο των ΕΛΤΑ, η συστημένη επιστολή με τον κωδικό RE.....GR παραδόθηκε μεν στα Ελληνικά Ταχυδρομεία στις 26.10.2018, πλην στις 20.11.2018 επιστράφηκε σε αυτά ως ΑΖΗΤΗΤΟ, ενώ, στις 21.11.2018, επιστράφηκε στον αποστολέα της (Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων).

Σε κάθε περίπτωση, από την παράλειψη της Φορολογικής αρχής προκύπτει ότι τηρήθηκε πλημμελώς το συνταγματικό δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής της, με αποτέλεσμα την ακυρότητα των προσβαλλόμενων Πράξεων της, ως νομικώς πλημμελών.

- 2) Ως προς τις καταλογιζόμενες παραβάσεις του Κ.Β.Σ ισχυρίζεται 'ότι η επιβολή προστίμων, καθίσταται καταχρηστική έπειτα από τη θέση σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Διότι, ακόμη και εάν η επιβολή προστίμων, είναι σύμφωνη προς τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.8 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν.4337 /2015, εν

τούτοις, έπειτα από τη θέση σε ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), κατά μείζονα δε λόγο, έπειτα από την κατάργηση των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) και την αντικατάστασή του από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν.4093/2012), η επιβολή των προστίμων αυτών παρίσταται τουλάχιστον καταχρηστική.

Ως προς την αποδιδόμενη παράλειψη καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, τόκων και εξόδων που χρεώθηκαν σε επιχειρηματικούς δανειακούς λογαριασμούς ισχυρίζεται ότι είναι επίσης καταχρηστική, καθόσον, η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί του ότι πρόκειται περί πέντε (5) αυτοτελών παραβάσεων του Κ.Β.Σ., όσοι και οι τραπεζικοί λογαριασμοί που χρεώθηκαν με τόκους και έξοδα, τη στιγμή που δεν αποκλείστηκε από τον έλεγχο η τυχόν αναφορά των ίδιων ποσών ατομικών δαπανών της (ή, έστω, κάποιων από αυτών) στον κωδικό 727 της δήλωσής φορολογίας εισοδήματος, την οποία υπέβαλε ως φυσικό πρόσωπο (δανειολήπτρια).

Ως προς την αποδιδόμενη ανακριβή καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων- εξόδων της δαπάνης μισθοδοσίας των μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Δώρου Πάσχα και Επιδόματος Άδειας έτους 2012 σε ετήσια διαχειριστική βάση (1/1-31/12/2012), λόγω του τρόπου καταχώρησης των επιδοτήσεων από τον Ο.Α.Ε.Δ, ουδεμία ανακρίβεια υφίσταται στην καταχώρηση των μισθοδοτικών καταστάσεων, συνακόλουθα ούτε και παράβαση διατάξεων του Κ.Β.Σ.

3) Ως προς τη Φορολογία εισοδήματος:

3.1 Ως προς το ζήτημα της νομιμότητας του διενεργηθέντος εξωλογιστικού προσδιορισμού:

Οι αποδιδόμενες από τον έλεγχο παρατυπίες, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι έχει υποπέσει σε αυτές, δεν είναι ικανές να προσβάλλουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που τήρησε κατά τη χρήση 2012, πολλώ δε μάλλον δε δικαιολογούν τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών

Η κρίση αυτή του ελέγχου είναι πλημμελής και καταχρηστική, καθόσον, ούτε η (αορίστως αναφερόμενη) παράλειψη καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών, έξι (6) μαθητών που εξετάσθηκαν δωρεάν, ούτε -κατά μείζονα λόγο- η παράλειψη καταχώρησης ή η ανακριβής καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων-εξόδων παραστατικών εξόδων (δαπανών), καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

3.2 Ως προς τις εξαχθείσες λογιστικές διαφορές Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- σε ετήσια διαχειριστική βάση (01/01 - 31/12/2012) ουδεμία ανακρίβεια υφίσταται στην καταχώρηση των μισθοδοτικών καταστάσεων, συνακόλουθα ούτε και παράβαση του Κ.Β.Σ..

- Ως προς τις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας αναφέρει ότι είναι καταχρηστική η μη αναγνώριση επιμέρους ποσού 128,72€ με την αιτιολογία ότι «δεν καλύπτεται με νόμιμο παραστατικό (λογαριασμό), αλλά με απόδειξη είσπραξης». Και αυτό, γιατί, εάν είχε λάβει το Σημείωμα Διαπιστώσεων ή εάν είχε προσκληθεί ειδικά προς τούτο, θα είχε προσκομίσει στον έλεγχο αντίγραφο του ελλείποντα λογαριασμού.

Είναι μη νόμιμη η αναγνώριση από τον έλεγχο επιμέρους ποσού 655,44€ , διότι την αναμόρφωση

των δαπανών κινητής τηλεφωνίας στο 50% την έκανε η ίδια.

Εξάλλου, λόγω του ότι, ως απαλλασσόμενη, δεν έχει τη δυνατότητα έκπτωσης του Φ.Π.Α., τον φόρο που βαρύνει τις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας τον καταχωρεί αυτούσιο ως δαπάνη της και θεωρεί ότι δεν πρέπει να αναμορφωθεί, αφού, εάν υπαγόταν σε καθεστώς Φ.Π.Α., θα τον εξέπιπτε εξολοκλήρου, χωρίς αναμόρφωση.

- Σχετικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας, το ποσό των 880,13€ συμπεριλαμβάνεται στο συνολικό ετήσιο ποσό επιδοτήσεων του ΟΑΕΔ, ουδεμία δε ανακρίβεια υφίσταται στην καταχώρηση των μισθοδοτικών καταστάσεων στο βιβλίο εσόδων - εξόδων.
- Σχετικά με τα έξοδα Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων, το ποσό των 100€ αντιπροσωπεύει πραγματική δαπάνη, διότι αφορά Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες του επαγγέλματος της και καλύπτεται από νόμιμο παραστατικό.
- Σχετικά με τις αποσβέσεις παγίων, εσφαλμένα ο έλεγχος εξέλαβε ως κτιριακές εγκαταστάσεις πάγια κινητά περιουσιακά στοιχεία που δεν θεωρούνται ούτε και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου, ενώ είναι δυνατή η απόσπαση και η μεταφορά τους σε άλλο κτίριο

4) Σύμφωνα με την προσφεύγουσα ο έλεγχος θα έπρεπε να αφαιρέσει από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησής της, το συνολικό ποσό των 10.868,28€, το οποίο κατά την άποψή του ελέγχου αντιστοιχεί σε δαπάνες τόκων και εξόδων επιχειρηματικών δανείων και δεν είχαν καταχωρηθεί τηρούμενα στα βιβλία της στην διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης

διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013:

«2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών

από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. »

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, το οποίο απεστάλη στη προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή (RE.....GR) την 26/10/2018 και θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε νόμιμα την 12/11/2018. Σύμφωνα με την ηλεκτρονική σελίδα των ΕΛ.ΤΑ. (www.elta.gr), το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων επεστράφη στον αποστολέα από τα ΕΛΤΑ με την αιτιολογία ΑΖΗΤΗΤΟ.

Επίσης, μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στις 15/06/2017 την με αριθμό πρωτ.Ειδική Πρόσκληση

Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης παρελθόντων ετών. Στη συνέχεια, απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στις 24/04/2018 την με αρ. πρωτ.γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού με ταυτόχρονη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, τα οποία παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992,2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάση νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, παρέχεται στον προσφεύγοντα η δυνατότητα να ασκήσει τα δικονομικά του δικαιώματα στα πλαίσια άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, επιτυγχάνοντας ακόμη και την ολική ή μερική διαγραφή των φόρων και προστίμων, αν αποδειχθεί ότι οι παραβάσεις, για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα δεν υφίστανται ολικά ή μερικά, και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω συνταγματική επιταγή του (άρθρο 20 παρ.2).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η επιβολή προστίμων, καθίσταται καταχρηστική έπειτα από τη θέση σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.),** όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 2012), στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.),** όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 2012), ορίζεται ότι «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.),** όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 2012), ορίζεται ότι

1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός 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,

γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,

δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,

ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

*** (Ανάλυση πράξεων)

2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α.

Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

3. Τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερησίου δελτίου "Ζ", όπως ορίζεται από «τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ.» «Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερησίου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα αυτού. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.»

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου, β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα."

δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

5. "Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα".

Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων, τόκους και έξοδα που καταλογίστηκαν σε επιχειρηματικούς δανειακούς λογαριασμούς τραπεζών, αξίας €6.103,54 (EUROBANK - Αρ.λογ.002603650300012470), €1.946,52 (T-BANK - Αρ. λογ. 0104015100000190), €1.344,46 (ALPHA BANK - Αρ.λογ. GR6001404000942001005210469), €1.294,68 (Ε.Τ.Ε. - Αρ. λογ. GR6701102610000004231126798) και €179,08 (Ε.Τ.Ε. Αρ. λογ. R8801102613000002613709000), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), όπως ίσχυαν, καθώς και ότι καταχώρησε ανακριβώς στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων, τέσσερα παραστατικά δαπανών (μισθοδοτικές καταστάσεις Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Δώρου Πάσχα και Επιδόματος Άδειας έτους 2012), με αξία ανακριβούς καταχώρησης των εργοδοτικών εισφορών αξίας €581,72, €139,62, €97,76 και €61,03 αντίστοιχα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), όπως ίσχυαν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997:

«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).

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ.

ε) Η κάθε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ'.

ζ) Η καθεμία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής.

Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, οκτακόσιων ογδόντα (880) ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015:

«3. 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.»

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η επιβολή προστίμων, καθίσταται καταχρηστική έπειτα από τη θέση σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας...* Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η επιβολή προστίμων, καθίσταται καταχρηστική έπειτα από τη θέση σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

Επειδή στο άρθρο 30 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

«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 επιτηδεύματός. 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) 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 του Ν.2238/1994** 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) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

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.»

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2238/94 ορίζεται :

«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.

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

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά 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%) προσαυξάνεται 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.»

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

"α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών."

(β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε).

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

(δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.

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

(Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής).

Σε περίπτωση εξολογιστικού 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%).»

3. 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, 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, εφαρμοζόμενων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου."

Επειδή στην ΠΟΛ 1024/2007 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 27-35 του Ν. 3522/2006» αναφορικά με το κύρος το βιβλίων δίνονται οι εξής οδηγίες :

« 31.6.1. Προϋποθέσεις κρίσης του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών.

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.

β) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις στ' και θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή για την ύπαρξη της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 30».

Επειδή, όπως έχει κριθεί, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 2, 31 παρ. 1 και 32 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. **2238/1994** Α' 151) και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. **186/1992**, Α' 84) προκύπτει ότι 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 απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣΤΕ 67/1997, 3^η σκέψη 762/97, 473/200, 3820/2000, 1465/2018, 544/2018, 1685/2014, 3170/2013, 4236, 1998/2011, 3277/2010, 2246/2008, 2434/2007, 1646/2005, 2929/2002, 1214/1994 κ.ά.). Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους εξαιτίας των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών

επαληθεύσεων, δεν είναι δε 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 (ΣτΕ ΣτΕ 1224/2017, ΣτΕ 1684/2014, ΣτΕ 3081/2008, ΣτΕ 3277/2010, 1389/1998, 4236/2011, 3277/2010, 3083/2008, 762/1997, 473/2000.).

Επειδή περαιτέρω, 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 (ΣτΕ 5975/96, 393/97, 3012/97, 4089/97, 2061/99 κ.ά.). Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, απαιτείται να προβεί σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσης των πλημμελειών στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει, μεμονωμένα την καθεμιά από αυτές (ΣτΕ 1646/2005, 865/03). Περαιτέρω, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων, ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή, αλλά αρκεί, εξ αιτίας των πλημμελειών που διαπιστώνονται, είτε καθεμίας χωριστά, είτε συνδυασμένα, μερικών ή όλων, να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ΣτΕ 1214/94, 1929/1994). Τέλος, δεν αποκλείεται η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία κρίθηκαν ανεπαρκή και απορρίφθηκαν, με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, τα στοιχεία δε αυτά, μπορούν να ληφθούν υπόψη, τόσο από τη φορολογική αρχή, όσο και από τα δικαστήρια της ουσίας, προκειμένου να επιλέξουν το ΣΚΚ που θα εφαρμοστεί, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος (βλ. ΣτΕ 4420/1996, 6η σκέψη)» (ΣτΕ 3083/2008 κ.α.)

Επειδή εν προκειμένω από τον έλεγχο προέκυψε η μη καταχώρηση ή η ανακρίβης καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων εξόδων της επιχείρησης της προσφεύγουσας εννέα (9) παραστατικών εξόδων - δαπανών αξίας **11.748,41€** (10.868,28+880,13) και λογιστικές διαφορές ύψους 3.651,52€, πέραν αυτών που αναμορφώθηκαν με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2012 έως 31/12/2012, υφίσταται στο αρχείο της Υπηρεσίας η Α.Ε.Π. με αριθμό 290/2012 που

αφορά παράβαση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 10 παρ.δια' και 17 παρ. 10ι' του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και συγκεκριμένα την μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών, έξι ασθενών (μαθητών) που είχε εξετάσει και είχε υπογράψει γι'αυτούς πιστοποιητικό οδοντολογικής εξέτασης χωρίς αξία (εξετάσθηκαν δωρεάν)

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή, διότι οι παραπάνω παρατυπίες - παραλήψεις είναι μεγάλης έκτασης, καθώς το μέγεθός τους είναι μεγαλύτερο από το όριο του 3% επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι $100.086,00 \times 3\% = 3.002,58 \text{ €} < \underline{11.748,41\text{€}}$ € και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να αιτιολογεί το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Εξάλλου, η παράβαση της μη καταχώρησης των εξόδων - δαπανών στα βιβλία της επιχείρησης, η οποία επισύρει τη διοικητική κύρωση του άρθρου 5 του Ν.2523/97, δεν αποτελεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μέρους του προσφεύγοντος, αφού με την παράλειψη αυτή αυξήθηκαν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησής του και κατ' επέκταση ο οφειλόμενος φόρος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών είναι εσφαλμένη, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και τα οικονομικά αποτελέσματα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσης λογιστικώς.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται ακριβή και τα αποτελέσματα της επιχείρησής του προσδιορίζονται λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, με τις οποίες ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών. Κατά συνέπεια το οικονομικό αποτέλεσμα της εν λόγω χρήσης προσδιορίζεται λογιστικά, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, ύψους 3.651,52 €.

Επειδή, σχετικά με τις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ 2 του Ν. 2238/1994 από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου. Σύμφωνα με τον έλεγχο για τη δαπάνη κινητής τηλεφωνίας, η οποία αναφέρεται στην υπό κρίση περίπτωση, δεν τέθηκε στη διάθεσή του νόμιμο φορολογικό παραστατικό με το οποίο να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της δαπάνης. Επίσης, εφόσον το ποσό Φ.Π.Α. δεν εκπίπτει από το Φ.Π.Α. εκροών, καθόσον η προσφεύγουσα ασκεί δραστηριότητα απαλλασσόμενη από Φ.Π.Α. προσαυξάνει τη δαπάνη της κινητής τηλεφωνίας και αναμορφώνεται λογιστικά ποσοστό 50% αυτού, κατά συνέπεια δεν γίνονται

δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας .

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες μισθοδοσίας σύμφωνα με τον έλεγχο τα τιμολόγια με αριθμό 17- 20/20-06-2012 συνολικής αξίας 7.243,65€ - τα οποία αφαιρέθηκαν από τις δαπάνες μισθοδοσίας της ελεγχόμενης χρήσης - αφορούν χορήγηση επιχορήγησης περιόδου από **10/02/2011 έως 31/12/2011**. Συγκεκριμένα:

Τιμ., 983,03€ αφορά περίοδο 10/02/2011-31/03/2011 Τιμ., 1.913,01€ αφορά περίοδο 01/04/2011-30/06/2011 Τιμ., 1.996,49€ αφορά περίοδο 01/07/2011-30/09/2011 Τιμ., 2.351,12€ αφορά περίοδο 01/10/2011-31/12/2011 , κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας .

Επειδή, σχετικά με τα έξοδα Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων πρόκειται για Ι.Χ. επιβατικό αυτοκίνητο 1984 cc, το οποίο δεν προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες του επαγγέλματος της, καθόσον κατά την ελεγχόμενη χρήση δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για παροχή υπηρεσιών εκτός της επαγγελματικής της εγκατάστασης, κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας .

Επειδή, σχετικά με τα ποσά των αποσβέσεων τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αφορούν εγκαταστάσεις κτιρίων (ηλεκτρολογικές εργασίες, πλακάκια, γυψοσανίδες, τζάμια, πόρτες, πάγκους κ.λπ.), οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου, κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας .

Επί του τέταρτου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος θα έπρεπε να αφαιρέσει από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης της , το συνολικό ποσό των 10.868,28€,

Επειδή, όπως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. του Ν. 2238/1994 από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου οι υπό κρίση δαπάνες δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./17-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με ΑΦΜ με κύρια δραστηριότητα ΑΛΛΕΣ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, με έδρα επί της οδούΙΩΑΝΝΙΝΑ, και 1)την τροποποίηση της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και 2)την επικύρωση της Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, ως ακολούθως:

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Καθαρές αμοιβές (κέρδη) βιβλίων βάσει δήλωσης	20.328,89
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	750,63
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.651,52
Σύνολο καθαρών αμοιβών (κερδών) λογιστικού προσδιορισμού	24.731,04
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	0,00
Λογιστικά κέρδη από ελευθέρια επαγγέλματα βάσει της παρούσας απόφασης	24.731,04
Εσοδα από Ακίνητα	1.280,40
Φορολογητέα Κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	26.011,44

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Της Υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα χρήσης 1/1-31/12/2012),

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		22.359,92	66.226,21	26.011,44	3.651,52
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.229,32	19.979,82	4.143,63	914,31
Προκαταβολή φόρου		1.776,13	1.776,13	1.776,13	0,00
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων		39,60	39,60	39,60	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		7,92	7,92	7,92	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ			8.375,25	228,58	228,58
Τόκοι αρθρου 53 ΚΦΔ			7.336,72	400,47	400,47
Εισφορά Αλληλεγγύης		447,20	1.986,79	520,23	73,03
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	6.150,17	40.152,23	7.766,56	1.616,39
	για επιστροφή				

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: 914,31€	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ(60 μήνες Χ 0,73% =43,80 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.097,17	228,58	400,47	629,05	629,05

2) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ

την επικύρωση της παρακάτω πράξης:

Της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2012 – 31-12-2012** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

	<u>Βάσει Ελέγχου(€)</u>	<u>Βάσει Απόφασης(€)</u>
<u>Ποσό προστίμου</u>	1.400,00	1.400,00

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.