



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 7/5/2019

Αριθμός Απόφασης:1031

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα το 3ο Χλμ-Καβάλας, .ΤΚ 66100, κατά της υπ' αριθ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού

έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012)του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Με την υπ' αροριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01--31/12/2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 31.408,64 €, πλέον€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(.πρόστιμο του άρθρου 58+ καιτου άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) ήτοι συνολικό ποσό€.

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),διότι δημοσίευσε Ανακριβή Ισολογισμό, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και 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 και την μη αναγνώριση της μεταφερόμενης ζημίας της χρήσης 2011 στην ελεγχόμενη χρήση.

Η ανωτέρω διαφορά προέκυψε επί τη βάση της απόέκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Άρθρου 66 Ν2238/1994 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ . ΔΡΑΜΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ...../16-6-2017 εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου

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)Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, γιατί δεν είναι νόμιμη και βάσιμη,η αλλά και αιτιολογημένη η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσεως αυτής, εφόσον δεν συντρέχουν εν προκειμένω οι όροι και οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994 και η περίπτωση δ" της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992.

Ισχυρίστηκε δε ότι δεν υπάρχει ούτε μία παρατήρηση ή διαπίστωση από αυτές που μνημονεύονται στην παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, ούτε, άλλωστε, και αμφισβητήθηκε η επάρκεια και ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που είδε και έλεγξε ο φορολογικός έλεγχος όσον αφορά στα τηρηθέντα βιβλία και τα επιδειχθέντα δικαιολογητικά έγγραφα.

Δεν παραβιάστηκε ούτε η περίπτωση δ" της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992, η διάταξη αυτή είναι απόλυτα συνητημένη από το εάν και πώς τηρήθηκαν τα λογιστικά βιβλία και εάν οι εγγραφές σ' αυτά, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ή εξέδωσε εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση μιας συναλλαγής ή ακόμη και την όλη πραγματική κατάσταση και δράση της επιχείρησης.

Για να αμφισβητηθεί η επάρκεια και το κύρος των βιβλίων και στοιχείων θα έπρεπε η φορολογική Υπηρεσία να υποδείξει και να κατονομάσει τις εγγραφές εκείνες ή τα φορολογικά στοιχεία που έλεγξε και να αμφισβητήσει την ουσία και την ακρίβεια αυτών, ώστε η μη ορθή τήρησή τους (εμφάνιση) τους να έχει ως συνέπεια να μην εμφανίζει η επιχείρηση την πραγματική οικονομική κατάστασή της.

Η Υπηρεσία, για να προβεί στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, θα έπρεπε να επικαλεστεί μία, οποιαδήποτε, ανακρίβεια ή αταξία των βιβλίων και στοιχείων, αλλά δεν μπορεί να επικαλείται τον δημοσιευμένο ισολογισμό, διότι ο εν λόγω ισολογισμός που συντάχθηκε είναι πράγματι λανθασμένος. Ως γνωστόν, ο ισολογισμός είναι μία λογιστική αποτύπωση των δεδομένων των βιβλίων, γιαυτό, εάν υπάρχει λάθος στη σύνταξή του (δημοσιευμένου & όχι των βιβλίων), όπως ισχυρίζεται η αρχή, θα έπρεπε ο φορολογικός έλεγχος να ερευνήσει εάν το λάθος βασίζεται στις εγγραφές των βιβλίων, και ποιες άραγε, διότι, εάν δεν βασίζεται στα βιβλία, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η επάρκεια και ακρίβεια των εγγραφών και να χαρακτηρίζονται τα βιβλία ανακριβή, χωρίς, όμως, να υπάρχει οποιαδήποτε λανθασμένη εγγραφή ή παράλειψη που να δικαιολογεί την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων.

Όπως φαίνεται στην έκθεση διαπιστώσεων, η διαφορετική εμφάνιση του μεικτού κέρδους, δεν προκύπτει από τα βιβλία, αλλά μόνο από τον ισολογισμό(δημοσιευμένου & όχι των βιβλίων), είναι φανερό δε, ότι ο συντάκτης του ισολογισμού δεν έλαβε υπόψη του τα δεδομένα των βιβλίων, άρα δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ορθή η εμφάνιση του μεικτού κέρδους του ισολογισμού, αφού τα δεδομένα του ισολογισμού δεν προκύπτουν από τις εγγραφές των βιβλίων.

Για την τυχόν αταξία των οικονομικών καταστάσεων επιβάλλεται σωστά το πρόστιμο της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν. 2529/1994.

Στην έκθεση ελέγχου που συνοδεύει την πράξη ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΟΠΟΙΑΔΗΠΟΤΕ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ όσον αφορά τη μη εμφάνιση των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης, ώστε η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος να είναι μη νόμιμη, διότι είναι αναπόδεικτη και αναιτιολόγητη.

Ήταν υποχρεωτικός ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με την απόφαση με αριθμό 1162/2017 του ΣτΕ.

Η φορολογική Υπηρεσία δεν ισχυρίζεται ότι, με βάση τα τηρούμενα βιβλία και τα επιδειχθέντα στοιχεία δεν ήταν εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος, και αναπιολόγητα πρέβει στον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

2) Δεν υπάρχει, ούτε αποδείχτηκε ότι υπάρχει, ανακρίβεια των Βιβλίων

Από την έκθεση ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη δεν προκύπτει με συγκεκριμένα στοιχεία η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης αυτής,

Δεν αποδείχτηκε από τη φέρουσα το βάρος αποδείξεως φορολογική αρχή ότι συντρέχουν οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992, αλλά και ΔΙΟΤΙ δεν αποδείχτηκε από τον έλεγχο, αφού δεν επικαλέστηκε ποιες άραγε διατάξεις του ΠΔ 186/1992 παραβιάστηκαν, αλλά και κυρίως δεν αποδείχτηκε ότι υπάρχει ανακρίβεια στις εγγραφές των βιβλίων και στοιχείων.

Δεν αμφισβητήθηκε με στοιχεία η ακρίβεια και το κύρος των τηρηθέντων βιβλίων, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί διότι παραβιάστηκαν με την έκδοσή της όλες οι παραπάνω διατάξεις, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, που αναφέρονται στη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου. Η αντίδικος αρχή φαίνεται να ισχυρίζεται ότι υπάρχει ανακρίβεια διότι, διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ της υποβληθείσης δήλωσης και του αποτελέσματος των βιβλίων, πλην όμως, δεν αναφέρει ποιες είναι οι εγγραφές στα βιβλία που είναι ανακριβείς και ότι η λανθασμένη αποτύπωση συνδέεται με το έντυπο της δήλωσης ,και όχι με τα δεδομένα των βιβλίων.

Η φορολογική αρχή ΔΕΝ ΕΚΠΛΗΡΩΣΕ την υποχρέωσή της αυτή και έτσι παραβίασε όλες τις παραπάνω διατάξεις που θα έπρεπε να λάβει υπόψη της για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

3) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχουν, ούτε αποδείχτηκε ότι υπάρχουν, οι παρακάτω δύο (2) λογιστικές διαφορές, (α) του λογαριασμού 65.01.000 «Έξοδα και τόκοι» ποσού 29.136,00 ευρώ και (β) του λογαριασμού 82.00.00.0000 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» 19.963,73 ευρώ και συνεπώς δεν πρέπει να προστεθούν στα αποτελέσματα των βιβλίων τα παρακάτω δύο (2) ποσά συνολικού ύψους 49.099,70 ευρώ.

4) Κακώς δεν αναγνωρίστηκε η μεταφορά της ζημίας προηγούμενης χρήσης ποσού Ευρώ, αφού δεν υφίσταται ανακρίβεια των βιβλίων.

Αναφορικά με τους δύο πρώτους ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 30 παράγ. 1 & 2 του Π.Δ. 186/1992** «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα 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.

*** (Βιβλία ανεπαρκή-ανακριβή-Εξωλογιστικός προσδιορισμός κερδών)

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»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 30 παράγ. 4 του Π.Δ. 186/1992** «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 συνοδευτικό 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 αυτό 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ.186/1992** «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό 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 2 παρ.8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με 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.

β) Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 2012),ορίζεται ότι «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 2012),ορίζεται ότι. 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 εφ αρμόζεται 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.

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 επιχειρήσεως 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 ανεπαρκειών 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, 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 ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα

στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 29 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 2012), ορίζεται ότι " Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό της επιχείρησής του, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1960".

Επειδή σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 43β. του κ.ν. 2190/1920 για τη Δημοσιότητα των ετήσιων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων)

1. Κατά τη δημοσίευση που προβλέπεται από τις διατάξεις της περιπτ. β της παρ. 1 του άρθρου 7β και της παρακάτω παρ. 5. οι εταιρείες που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 42α μπορούν να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό. Στην περίπτωση αυτή κατά τη δημοσίευση πρέπει να γίνεται μνεία ότι ο δημοσιευόμενος ισολογισμός είναι συνοπτικός και να αναφέρεται το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών στο οποίο έχουν ή πρόκειται να καταχωρηθούν οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

Οι παράγραφοι 7 και 8 του άρθρου 42α εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση της παραπάνω διάταξης.

"Η έκθεση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που είναι υπεύθυνοι για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, δεν πρέπει να συνοδεύει τη δημοσίευση αυτή, αλλά πρέπει να γνωστοποιείται αν η γνώμη του Ελεγκτή εκφράσθηκε με ή χωρίς επιφυλάξεις ή αν ήταν αντίθετη ή αν οι Ορκωτοί Ελεγκτές δεν ήταν σε θέση να εκφράσουν τη γνώμη τους. Πρέπει, επίσης, να γνωστοποιείται αν η έκθεση των Ορκωτών Ελεγκτών περιλαμβάνει παραπομπές σε θέματα στα οποία οι ελεγκτές επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή, χωρίς να διατυπώσουν επιφυλάξεις στη γνώμη τους".

2. Οι Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας των παρ. 1 και 5 του παρόντος με τη μορφή και το περιεχόμενο με βάση το οποίο ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές της εταιρείας έχουν συντάξει την έκθεση ελέγχου τους. Αν οι ελεγκτές έχουν παρατηρήσεις ή αρνούνται την έκφραση γνώμης τότε το γεγονός αυτό πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις εκτός εάν αυτό προκύπτει από το δημοσιευόμενο σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου.

"Οι Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, πέραν της δημοσίευσής τους σε δραχμές, επιτρέπεται να δημοσιεύονται και σε ECU, με βάση την ισοτιμία δραχμών ECU, που ισχύει κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Η ισοτιμία αυτή αναφέρεται στο Προσάρτημα".

3. Αντίγραφα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων με τις σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών υποβάλλονται από την εταιρία στο Υπουργείο Εμπορίου είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη Γενική Συνέλευση.

"4. Ο ισολογισμός εταιρείας, ο Λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως" και ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων", μαζί με το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου, όταν προβλέπεται ο έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών, όταν κατά περίπτωση συντάσσονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 42α, δημοσιεύονται όπως ορίζεται στην επόμενη παράγραφο."

"5. Το διοικητικό συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας οφείλει να δημοσιεύει τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου 4, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης, στις εφημερίδες και στα έντυπα που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 26."

6. Μέσα σε είκοσι ημέρες από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική Συνέλευση μαζί με το επικυρωμένο αντίγραφο των πρακτικών της, που προβλέπεται από την παρ. 2 του άρθρου 26α υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου και αντίτυπο των εγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων".

Επειδή από τον από, έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ,, διαπιστώθηκε ότι στις δημοσιευμένες καταστάσεις (ισολογισμός ,Αποτελέσματα Χρήσης και Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων) της 31/12/2012 έγινε αλλοίωση του αποτελέσματος δηλαδή τα αποτελέσματα χρήσης εμφανίζουν διαφορετικά οικονομικά δεδομένα από αυτά των τηρούμενων βιβλίων (βιβλίο απογραφών και Ισολογισμού).

Από τις αλλοιώσεις αυτές προκύπτει διαφορά στο κόστος πωληθέντων των βιβλίων με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης που δημοσιεύθηκαν. Επιπλέον το Μικτό αποτέλεσμα χρήσης (μικτό κέρδος) βάσει βιβλίων είναι 10% επί των πωλήσεων ενώ το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (μικτό κέρδος) που εμφάνισε στον δημοσιευμένο ισολογισμό της είναι 32% επί των πωλήσεων .

Τα δεδομένα αυτά που δημοσιεύτηκαν από την ελεγχόμενη τα μετέφερε στην υποβληθείσα Δήλωση Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

Η μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης στον Ισολογισμό , ΑΧ (οικονομικές καταστάσεις) και επομένως η εμφάνιση στον Ισολογισμό μίας ψευδούς κατάστασης με ότι συνεπάγεται αυτό, επειδή ο Ισολογισμός εμφανίστηκε σε τρίτους είχε ως αποτέλεσμα την κρίση των βιβλίων-στοιχείων ως ανακριβών από τον έλεγχο.

Από τα παραπάνω δεδομένα [τις υποβληθείσες δηλώσεις Ε5,Ε3 /τα τηρηθέντα βιβλία Γ κατηγορίας (ισοζύγιο ,ημερολόγιο ,καθολικό) /τις δημοσιευμένες καταστάσεις (ισολογισμός ,Αποτελέσματα Χρήσης και Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων)] ο έλεγχος έκρινε ότι η επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη χρήση 2012 δεν εμφάνισε την πραγματική κατάσταση και με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ τα βιβλία της

προσφεύγουσας κρίθηκαν ΑΝΑΚΡΙΒΗ.

Οι παραπάνω παρατυπίες, στις οποίες στηρίχθηκε αποκλειστικά η φορολογική αρχή για τη διενέργεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας, δεν αποτελούν παραλείψεις ή παρατυπίες των τηρούμενων Βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ΠΔ.186/1992 ώστε να έχουν επίπτωση επί του Κύρους αυτών και δεν καθιστούν αδύνατη η διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

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 προσδιορίζονται δια της παρούσης λογιστικά και τα τηρούμενα βιβλία αυτής κρίνονται ΕΠΑΡΚΗ.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό

Επειδή ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, **οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών**, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως, αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή, στο άρθρο 31 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: **α)** των γενικών εξόδων διαχείρισης, ... **δ)** Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης {...}14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης{...} **17.** Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα, και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της {...}18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις {...} **20.** Δαπάνες που εμπίπτουν στις

διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.... Στον επόμενο μήνα μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που ορίζονται από την παράγραφο αυτή, εκδίδεται νέα απόφαση του ίδιου Υπουργού η οποία περιλαμβάνει συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση ή μη από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική, καθώς και τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αναφέρονται, όπως αυτές έχουν ορισθεί με όλες τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο».

Επειδή, στο υπ' αριθμ. 1078820/1526/A0012/29-08-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή στην **ΠΟΛ.1029/17-2-2006** του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία, προβλέπεται: Οι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα που καταλογίζονται σε βάρος επιχείρησης μετά από το φορολογικό έλεγχο, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1107461/11298/B0012/4-12-2000).

Επειδή, στην. 1003821/10037/B0012/ΠΟΛ.1005/2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «Η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (ΣτΕ 3404/1995, ΣτΕ 1577/1985)».

Επειδή, το ΣτΕ με μία σειρά από αποφάσεις (ΣτΕ 2699/1972, ΣτΕ 2660/1973, ΣτΕ 317/1974, ΣτΕ 2483/1975, ΣτΕ 770/1977, ΣτΕ 575/1978, ΣτΕ 283/1979, ΣτΕ 2368/1980, ΣτΕ 1169/1980, ΣτΕ

1219/1982, ΣΤΕ 3013/1984, ΣΤΕ 314/1987, ΣΤΕ 703/1988, ΣΤΕ 3402/1988) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά το νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνα με την ανωτέρω άποψη του ΣΤΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (Σ.τ.Ε. 3727/1990 και 1823/1994).

Επειδή, σύμφωνα με την από,συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ , δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, για δε τη χρήση 2012 εκτός των άλλων και δαπάνες από το λογαριασμό 65.01.000 «έξοδα και τόκοι», ύψους 29.136 Ευρώ και από το λογαριασμό 82.00.00.0000 «φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις», ύψους 19.963,73 Ευρώ.

1.Από το Λογαριασμό 65.01.000 «έξοδα και τόκοι», συνολικού ποσού 88.621,61 Ευρώ δεν αναγνωρίζεται ποσό ύψους 29.136 Ευρώ

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε χωρίς καμία επεξήγηση και αφαίρεσε από το ποσό των τόκων που πληρώθηκαν ύψους 88.621,41 ευρώ το ποσό των 29.136 ευρώ, ποσό που χωρίς αιτιολογία και εξήγηση προκύπτει από την παράθεση των αριθμητικών πράξεων $88.621,61 \times 447.632,15 / 1.361.542,50 - 29.136,61$ ευρώ.και δεν υπάρχει ισχυρισμός ότι δεν πληρώθηκε το ποσό αυτό σε εξόφληση δανείων που χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρηση.

Περαιτέρω δε επικαλείται ότι δεν είναι νόμιμη και βάσιμη η ενέργεια αυτή του ελέγχου περί μη αναγνώρισης του ποσού των 29.136,00 ευρώ ότι από το λογαριασμό 65-01-00 Τόκοι και Έξοδα

ALPHA BANK συνολικού ποσού 88.621,61 ευρώ, το οποίο προκύπτει και αποδεικνύεται από τα παραστατικά που έχει εκδώσει η τράπεζα, η ακρίβεια των οποίων δεν αμφισβητήθηκε από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, και συνεπώς είναι εξ ολοκλήρου ουσία αβάσιμος, αλλά και αναπόδεικτος ο ισχυρισμός της αρχής ότι το ποσό των 29.136 ευρώ πρέπει να προστεθεί ως λογιστική διαφορά.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε εκ των τόκων ποσό 29.136,00 ευρώ με το σκεπτικό της ύπαρξης μεγάλου υπολοίπου ταμείου (μεγάλο ποσό διαθεσίμων σε σχέση με το ύψος δανεισμού) καθότι εμφανίζεται στα βιβλία Μέσος όρος Χ.Υ. «Ταμείου» 447.632,15€ και μέσος όρος δανεισμού Π.Υ. 1.003.023,56 €, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, της οικονομικής επιστήμης και της επιχειρηματικής πρακτικής.

Ως εκ τούτου μη νόμιμα προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης το πιο πάνω ποσό, αφού αορίστως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ο λόγος μείωσης της δαπάνης αυτής, χωρίς να αιτιολογείται η μη παραγωγικότητα της δαπάνης αυτής, ο ως άνω δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και το ποσό της δαπάνης αυτής αφαιρείται από τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου

(β) του λογαριασμού 82.00.00.0000 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» ύψους 19.963,73€

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν παρέχει εξήγηση, αλλά ούτε και διευκρίνιση για το ποιες ήταν οι πράξεις προστίμων και ποια ήταν τα πρόστιμα και γιατί άραγε επιβλήθηκαν τα πρόστιμα αυτά, τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 17 του ΚΦΕ δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα καθαρά κέρδη της χρήσης.

Αναφορικά με το ποσό του λογαριασμού «Φορολογικά Πρόστιμα και Προσαυξήσεις» (81.00.00.0000) παγίως δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 17 του ΚΦΕ (ΣΤΕ 1100/1980, 1823/1994, 128/1983)

Ο έλεγχος αποδέχτηκε την ακρίβεια των σχετικών εγγραφών και δεν αναγνώρισε το σύνολο του λογαριασμού λόγω της φύσης του.

Συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης της ανωτέρω δαπάνης και καταλόγισε το αντίστοιχο ποσό ως «λογιστική διαφορά», ο ως άνω δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμο και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό

Επειδή η ελεγχόμενη στη χρήση 2012 μετέφερε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ποσό ζημιών από προηγούμενη χρήση ύψους€. Η παραπάνω ζημία λόγω ανακρίβειας χρήσης δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο .

Με ρητή διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/94, η **ζημία** των εν λόγω επιχειρήσεων επιτρέπεται να μεταφέρεται προς συμψηφισμό στα κέρδη των πέντε επόμενων οικονομικών ετών, κατά παρέκκλιση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, υπό τον όρο ότι τα βιβλία της επιχείρησης, τόσο κατά τη χρήση που προκύπτει η ζημία, όσο και κατά τα επόμενα έτη στα οποία μεταφέρεται, κρίνονται επαρκή και ακριβή

Η μεταφορά της ζημίας συναρτάται με την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων λόγω ανακρίβειας (αρ.4 Κ.Φ.Ε). Συνεπώς συναρτάται άμεσα με τον πρώτο και δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή με βάση την παρούσα ,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 προσδιορίζονται δια της παρούσης λογιστικώς, κάνει δεκτό και τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας και αναγνωρίζει ποσό ζημιών από προηγούμενη χρήση ύψους€, συμψηφίζεται δε, με τα κέρδη της χρήσεως 1/1/2012-31/12/2012 που προκύπτουν από τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη **μερική αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ** την τροποποίηση της υπ. Αριθ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ., διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2012 έως και 31.12.2012.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2012 έως και 31.12.2012 με βάση την παρούσα απόφαση:

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Κατόπιν αυτών οι λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	65.323,36
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	29.136,00
Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης	36.187,36

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Ζημία βάσει δήλωσης	2.176,35
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	6.819,22
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	65.323,36
Κέρδη βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	69.966,23
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	29.136,00
Λογιστικά κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	40.830,23
Μείον αναγνωριζόμενη ζημία προηγούμενων ετών
Ζημία που αναγνωρίζεται βάσει της παρούσας απόφασης	147.378,78

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		-183.566,14	180.412,48	-147.378,78	36.187,36
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	4.673,86		4.673,86	
	Χρεωστικό ποσό		31.408,64		
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			33.845,38		
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		65.254,02	0,00	
	για επιστροφή	4.673,86		4.673,86	

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

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.