



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1276

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2019ΕΜΠ 29.03.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2019ΕΜΠ 29.03.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 900,00€, λόγω α) πλημμελούς τήρησης του ΕΓΛΣ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), β) μη καταχώρησης ενός στοιχείου απογραφής στο βιβλίο απογραφής και ισολογισμών και συγκεκριμένα ενός δανειακού λογαριασμού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 27 παρ. 6 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και γ) μη καταχώρησης στο βιβλίο μεριδολογίου ιατρών σε τρεις (-3-) περιπτώσεις ασθενών για τις οποίες έχει εκδοθεί η αντίστοιχη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 10 παρ. 5 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ήτοι $(900,00\text{€} \times \frac{1}{3}) + (900,00\text{€} \times \frac{1}{3}) + (900,00\text{€} \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 28.099,32€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 26.357,16€ και εισφορά αλληλεγγύης

ποσού 2.610,92€, ήτοι συνολικό ποσό 57.067,40€, λόγω α) τήρησης των βιβλίων κατά τρόπο που αντιβαίνει στις διατάξεις του Π.Δ.186/1992, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ανεπάρκεια των βιβλίων του προσφεύγοντα και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του και β) προσθήκης καθαρού εισοδήματος από ακίνητα, ποσού 24.464,87€ κατόπιν ιδιόχρησης και δωρεάν παραχώρησης αυτών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2018 εκθέσεων προστίμου ΚΒΣ και φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της.

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

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ουσιαστικής διάταξης νόμου. Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί ανεπάρκειας των βιβλίων.
2. Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
3. Πλημμελής εφαρμογή των άρθρων 20 – 23 του ν.2238/1994.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας

ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, με το άρθρο 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. 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 ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με το άρθρο 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της

λογιστικής. 2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία... 3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων...».

Επειδή, οι βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. όπως αυτές ορίζονται στο Π.Δ. 1123/1980 είναι η αρχή της αυτονομίας, η αρχή της κατ' είδους συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές και η γενική αρχή τηρήσεως των λογαριασμών με βασική αρχή την ύπαρξη παραστατικού.

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:... γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:... γβ) Βιβλίο μεριδολογίου για τους συνεργαζόμενους γιατρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς...».

Επειδή, με το άρθρο 27 παρ. 6 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο των οικείων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού καταχωρείται σε καταστάσεις ή ισοζύγια ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε πλημμελή εφαρμογή των αρχών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, κατά παράβαση των παρ. 2 και 3 του άρθρου 7 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), λόγω μη καταχώρησης στοιχείου παθητικού και συγκεκριμένα του υπ' αριθ. δανειακού επιχειρηματικού λογαριασμού. Ωστόσο, η παράλειψη αυτή δεν συνιστά πλημμελή εφαρμογή των αρχών του ΕΓΛΣ διότι δεν παραποιήθηκε η δομή, η ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, ενώ ταυτοχρόνως από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων. Επιπλέον, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ δεν προκύπτει η παραβίαση των βασικών αρχών του ΕΓΛΣ, δη της αυτονομίας ή της κατ' είδους συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, ή της αρχής της κατάρτισης

του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές ή της γενικής αρχή τηρήσεως των λογαριασμών βάσει υφιστάμενου παραστατικού.

Επειδή, η καταλογισθείσα παράβαση της μη καταχώρησης στο (πρόσθετο) βιβλίο μεριδολογίου ιατρών σε τρεις (-3-) περιπτώσεις ασθενών για τις οποίες έχει εκδοθεί η αντίστοιχη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, συνιστά γενική και αόριστη διαπίστωση, δίχως να αναγράφονται αναλυτικά οι περιπτώσεις που εντοπίστηκαν (ονοματεπώνυμο ασθενούς, α/α ΑΠΥ, ημερομηνία κ.λπ.) προκειμένου να είναι δυνατή η παροχή εξηγήσεων και η ανάπτυξη ισχυρισμών από τον προσφεύγοντα. Ο έλεγχος όφειλε να παραθέσει στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ή στην οικεία έκθεση ελέγχου (που αποτελεί την αιτιολογία της), με σαφήνεια και επάρκεια, ανάλυση και «ειδικότητα» τα πραγματικά περιστατικά που συντέλεσαν στην επιβολή της παράβασης μη καταλείποντας κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης της φορολογικής αρχής.

Επειδή, αντιθέτως η ελεγκτική αρχή επέβαλε ορθώς πρόστιμο λόγω μη καταχώρησης στοιχείου παθητικού στο βιβλίο απογραφής και ισολογισμών και συγκεκριμένα του προαναφερθέντος δανειακού επιχειρηματικού λογαριασμού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 27 παρ. 6 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), καθώς αυτό αποτελεί στοιχείο που προσδιορίζει τις υποχρεώσεις της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα και πηγάζει από την επιχειρηματική και συναλλακτική του δραστηριότητα.

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. 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. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:... β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται, ... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία

παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη...».

Επειδή, με την ερμηνευτική εγκύκλιο 3/1992 των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 επισημαίνεται ότι: «για να κριθούν όμως τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω πλημμελειών, η συνδρομή των οποίων αντιθέτως δεν οδηγεί, κατ' αρχήν, σε μη αποδοχή των βιβλίων και στοιχείων και δεν επιτρέπει μόνη αυτή την απόρριψη τους. Αποτελούν απλώς την τυπική βάση για την απόρριψη, εάν και εφόσον συντρέχουν οι αυστηρές ουσιαστικές προϋποθέσεις τις οποίες ορίζει ο νόμος. Η περιοριστική απαρίθμηση των παραβάσεων έγινε για να αποκλεισθεί η δυνατότητα απορρίψεως για τις λοιπές παραβάσεις, ενώ το κέντρο βάρους δίδεται στην αιτιολογημένη διαπίστωση της συνδρομής ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθιστούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ως αναγκαία μόνη λύση. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων αποτελεί το έσχατο μέσο, πρέπει να χρησιμοποιείται με μεγάλη φειδώ και μόνο σε ακραίες και οριακές περιπτώσεις όπου πράγματι η εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος είναι πρακτικώς, αδύνατη. Η πρακτική που ακολουθήθηκε πολλές φορές στο παρελθόν, και κατά την οποία τα βιβλία και στοιχεία αγνοήθηκαν συστηματικά με αποτέλεσμα να δημιουργηθούν σωρεία σχετικών υποθέσεων, δεν έχει θέση υπό τη διάταξη του νέου Κ.Β.Σ. Η διαπίστωση πλημμελειών δεν δικαιολογεί σε καμιά περίπτωση την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Αντιθέτως, εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω περιπτώσεων (παρατυπιών και παραλείψεων), απαιτείται να συντρέχουν οι εξής ουσιαστικές προϋποθέσεις: 1. Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις να μην οφείλονται σε παραδρομή ή πλάνη, να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση, 2. να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο, 3. η ανεπάρκεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στην σχετική έκθεση ελέγχου. Η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρης και εξειδικευμένη και να μην αποτελεί γενικόλογη κρίση για την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων. Πρέπει επομένως να προσδιορίζεται τόσο η πλημμέλεια όσο και το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθίσταται αβέβαιο και ανασφαλές όπως και ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της πλημμέλειας και της αδυναμίας. Επίσης δε να επεξηγεί γιατί η συγκεκριμένη αδυναμία οδηγεί σε απόρριψη και μη παραδοχή του γενικότερου οικονομικού αποτελέσματος. Διευκρινίζουμε ότι οποιαδήποτε παράβαση διατάξεως του Κ.Β.Σ., η οποία δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό (περιπτώσεις α' - δ' της παραγρ. 3 του άρθρ. 30 του Κ.Β.Σ.) έχει ως αναπόφευκτη συνέπεια να μην υπηρετείται ο σκοπός της διατάξεως αυτής και επομένως να επέρχεται κατ' ανάγκη αδυναμία πραγματοποιήσεως ορισμένων ελέγχων. Είναι προφανές όμως ότι ο νόμος δεν αναφέρεται στην αδυναμία αυτή ή στην αδυναμία αστυνομείσεως ως προϋπόθεση απορρίψεως των βιβλίων, αλλά σε αδυναμία προσδιορισμού συγκεκριμένου και ορισμένου κρίσιμου οικονομικού μεγέθους. Είναι αυτονόητο ότι οι κανόνες του Κ.Β.Σ. τίθενται για να καθίσταται δυνατή και ευχερής η λογιστική

παρακολούθηση των συναλλαγών και των πράξεων του επιτηδευματία σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία. Επομένως, κάθε απόκλιση από τους υποχρεωτικούς κανόνες του Κ.Β.Σ. κατ' ανάγκη δημιουργεί παραμορφώσεις στην λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών της επιχειρήσεως. Τούτο όμως, όπως προαναφέρθηκε, δεν αποτελεί απαραίτητως αδυναμία επαληθεύσεων».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δεν προέβαλε ουδεμία αιτιολογία περί αδυναμίας διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης που καθιστούν το λογιστικό αποτέλεσμα αβέβαιο και επισφαλές, απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών και προσφυγής της στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντα. Η μη καταχώρηση ενός στοιχείου του παθητικού, δη τραπεζικού δανειακού λογαριασμού, οι κινήσεις του οποίου, δεδομένης της παραδοχής του ελέγχου ότι παρακολουθείται εν μέρει, ως προς την καταβολή τόκων και μόνον, μέσω του λογαριασμού όψεως, δεν μεταβάλλει το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε είναι ικανή να θίξει την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων της. Η παράλειψη αυτή, δε δύναται να χαρακτηριστεί εκτεταμένη και μεγάλης έκτασης και επιπροσθέτως, ο λογιστικός έλεγχος ήταν απόλυτα εφικτός και συνεπώς, τα βιβλία του προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται λογιστικώς, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης ερμηνείας διάταξης νόμου και αοριστίας προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει δεκτός ως προς την επιβολή παραβάσεων περί πλημμελούς τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας και μη καταχώρησης στο βιβλίο μεριδολογίου ιατρών, απορρίπτεται δε ως προς την μη καταχώρηση στοιχείου παθητικού στο βιβλίο Απογραφής και Ισολογισμών, ο δε ισχυρισμός περί μη νόμιμης κρίσης του ελέγχου για την ανεπάρκεια των βιβλίων, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή

επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών...».

Επειδή, με το άρθρο 22 παρ. 3 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982...».

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν: α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικότροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των γενικών εξόδων διαχείρισης, μεταξύ αυτών και το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

Επειδή, με την παρ. 2.2.6 του άρθρου – κεφαλαίου 2.2 του Π.Δ.1123/1980 ορίζεται ότι στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα (π.χ. τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία στις προσωπικές εταιρείες και ατομικές επιχειρήσεις, αυτασφάλιστρα), τα οποία δε συνδέονται με εκταμίευση και δε λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

Επειδή, τα τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση δεν πρέπει να επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθώς σε αντίθετη περίπτωση θα οδηγούσαν σε μια πλασματική διόγκωση του κύκλου εργασιών της επιχείρησης και κατ' επέκταση σε μια πλασματική εικόνα σε ότι αφορά το μέγεθος της οικονομικής της δραστηριότητας. Κατά συνέπεια, τα όποια τεκμαρτά κονδύλια (έσοδα – έξοδα) θα πρέπει απαραίτητα να συμψηφίζονται μεταξύ τους και να εμφανίζουν λογιστική βάση μηδενική.

Επειδή, στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου από ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας, το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση αποτελεί σε κάθε περίπτωση εισόδημα από ακίνητα (Α' κατηγορίας), ανεξάρτητα από την καταχώριση ή μη στα τηρούμενα βιβλία.

Επειδή, η επιβολή φόρου επί τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση ακινήτου, όπως έχει καθιερωθεί, έχει την έννοια ότι η εκάστοτε επιχείρηση ως κάτοχος του ακινήτου αποκτά ένα όφελος καθώς ναι μεν δεν εισπράττει κάποιο ποσό ενοικίου, αλλά χρησιμοποιεί το ακίνητο αυτό για την «παραγωγή» εισοδήματος και ως εκ τούτου πρέπει να φορολογηθεί για αυτό. Από την άλλη μεριά

ο ασκών επιχειρηματική δραστηριότητα ναι μεν δεν καταβάλλει κάποιο ποσό, αλλά έμμεσα επιβαρύνεται λόγω του διαφυγόντος πραγματικού εισοδήματος που θα μπορούσε να του επιφέρει το ακίνητο.

Επειδή, το γεγονός ότι η δαπάνη ιδιοχρήσης δεν εγγράφηκε στα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας της ατομικής επιχείρησης, δεν στερεί το δικαίωμα της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για πραγματική δαπάνη αλλά για τεκμαρτή, η οποία σύμφωνα με τις γενικές αρχές λογιστικής (Ε.Γ.Λ.Σ.) δεν είναι απαραίτητο να αποτυπώνεται με εγγραφή στα βιβλία.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, ο συμψηφισμός του τεκμαρτού εσόδου από ιδιοχρήση με την αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη, που επέρχεται διά της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, είναι καταρχήν επιτρεπτός, έτσι ώστε να μην υφίσταται επί της ουσίας υποχρέωση για καταβολή κύριου φόρου. Ως εκ τούτου, προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή απεικόνιση του φορολογητέου εισοδήματος είναι δυνατή η έκπτωση της τεκμαρτής δαπάνης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων περί τεκμαρτών εισοδημάτων από ακίνητα, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 28/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, ο προσφεύγων, κατά το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), απέκτησε ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση κλινικής που αποτελεί εισόδημα από ακίνητα (Α' κατηγορίας), ποσού 14.414,18€ έναντι δηλωθέντος ποσού 3.402,60€, καθώς επίσης και τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων σε τρίτους ποσού 14.436,98€.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από τον προσφεύγοντα αναφορικά με την απόρριψη δαπανών από τον έλεγχο, ποσού 21.605,03€, ως λογιστικών διαφορών, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994 για τη φορολογία εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./29.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

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

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	900,00 €	300,00 €	-600,00 €

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικ. έτους 2013

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
		Εξωλογιστικά	Λογιστικά	
Καθαρά Κέρδη (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 16%)		60.481,70		-60.481,70
Ζημία ατομικής επιχείρησης	-60.419,43		-53.228,58	-53.228,58
Εισόδημα από ακίνητα	3.232,47	27.697,34	27.697,34	0,00
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	133,68	133,68	133,68	0,00
Φορολογητέο εισόδημα		88.312,72		-88.312,72
Κύριος φόρος εισοδήματος		27.745,09		-27.745,09
Μείωση φόρου		27,50		-27,50
Συμπληρωματικός φόρος	51,04	432,77	432,77	0,00
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013		26.357,16	405,94	-25.951,22
Εισφορά αλληλεγγύης	165,24	2.776,16	165,24	-2.610,92
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Ποσό που καταβλήθηκε		866,28	866,28	0,00
Σύνολο για καταβολή ή επιστροφή	866,28	57.067,40	787,67	-56.279,73

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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