



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-01-2019

Αριθμ. Αποφ.: 1

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.thess1@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 1064/2017 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. Την 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. Την με ημερομηνία **03-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.... » με **ΑΦΜ.** ..., με διεύθυνση έδρας στην .., επί της οδού ..., Τ.Κ. .. και δραστηριότητα ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ψυχιατρικής, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμό **.../04-07-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της με αριθμό **.../04-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, γ) της με αριθμό **../04-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, δ) της με αριθμό **../04-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011, ε) της με αριθμό **.../04-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών έτους 2012 και στ) της με αριθμό **../04-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **03-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **.../04-07-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 2.100,00 €, λόγω της μη τήρησης του Ισοζυγίου Γενικού-Αναλυτικών καθολικών μηνός Οκτωβρίου 2012, της πλημμελούς τήρησης του Ε.Γ.Λ.Σ., της μη καταχώρησης τριών στοιχείων απογραφής στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού και της εξόφλησης φορολογικού στοιχείου αξίας άνω των 3.000,00 €, με μετρητά.

-Με την υπ' αριθ. **.../04-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, οικον. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριος φόρος ύψους 12.036,10 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 10.850,54 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 22.886,64 €.

-Με την υπ' αριθ. .../04-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριος φόρος ύψους 1.829,15 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 1.648,98 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.478,13 €.

-Με την υπ' αριθ. .../04-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, ποσό εισφοράς ύψους 6,32 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 5,70 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 12,02 €.

-Με την υπ' αριθ. .../04-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, έτους 2012, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταλογισμό.

-Με την υπ' αριθ. .../04-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων μισθωτής εργασίας και συντάξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριος φόρος ύψους 41,72 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 37,61 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 79,33 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με βάση την ΠΟΛ. 1159/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 432/04-07-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011(ΦΕΚ1657Β'), διαπιστώθηκαν για το υπό κρίση έτος, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΑ
Λογαριασμός ... «ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ» €1.834,15	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το 35% των ασφαλιστρών των Ε.Ι.Χ. μέχρι 1600 κ.ε. και το 70% των Ε.Ι.Χ. πάνω από 1600 κ.ε. Λογιστική Διαφορά €1.135,63	1.135,63€
Λογαριασμός ... «ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ» €2.687,89	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το 35% των επισκευών των Ε.Ι.Χ. μέχρι 1600 κ.ε. και το 70% των Ε.Ι.Χ. πάνω από 1600 κ.ε. Λογιστική Διαφορά €1.123,25	1.123,25€
Λογαριασμός ... «ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ» €1.270,00	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το 35% των τελών κυκλοφορίας των Ε.Ι.Χ. μέχρι 1600 κ.ε. και το 70% των Ε.Ι.Χ. πάνω από 1600 κ.ε. Λογιστική Διαφορά €580,50	580,50€

Λογαριασμός .. «ΔΑΠΑΝΕΣ BENZΙΝΗΣ Ε.Ι.Χ.» €5.643,07	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το 35% των δαπανών βενζίνης των Ε.Ι.Χ. μέχρι 1600 κ.ε. και το 70% των Ε.Ι.Χ. πάνω από 1600 κ.ε. Λογιστική Διαφορά €2.234,14	2.234,14€
Λογαριασμός ... «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ» €5.834,95	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €407,93 για αποσβέσεις μεταφορικών μέσων όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.10 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ» της παρούσας έκθεσης. Λογιστική διαφορά €407,93	407,93€
Λογαριασμός ... «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ & ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ» €4.055,71	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €575,19 για αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.10 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ» της παρούσας έκθεσης. Λογιστική διαφορά €575,19	575,19€
Λογαριασμός ...-000 «ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ» €3.272,63	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €1.383,36 για τηλεπικοινωνίες, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.29 «ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ» της παρούσας έκθεσης. Λογιστική διαφορά €1.383,36	1.383,36€
Λογαριασμός ... «ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ» €2.832,13	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €1.680,86, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.29 "ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ" της παρούσας έκθεσης. Λογιστική διαφορά €1.680,86	1.680,86€
Λογαριασμός .. «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ» €184,63	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €68,35, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.29 «ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ» της παρούσας έκθεσης. Λογιστική διαφορά €68,35	68,35€
Λογαριασμός ... «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΙΑΤΡΩΝ» €64.853,76	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €20.987,17, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην παράγραφο 6.1 της παρούσας έκθεσης. Λογιστική διαφορά €20.987,17	20.987,17€
Λογαριασμός ... «ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΤΑΜΕΙΩΝ ΤΡΙΤΩΝ» €11.765,32	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €3.047,11, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην παράγραφο 6.1 της παρούσας έκθεσης. Λογιστική διαφορά €3.047,11	3.047,11€
Λογαριασμός ... «ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ ΤΡΙΤΩΝ» €7.487,53	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €3.202,50 , όπως αναλυτικά αναφέρεται στην παράγραφο 6.1 της παρούσας έκθεσης. Λογιστική διαφορά €3.202,50	3.202,50€

Λογαριασμός ... «ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ» €9.278,24	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €261,38 διότι δεν αφορά την ελεγχόμενη χρήση αλλά την χρήση 2011 - αυτοτέλεια χρήσεων. Λογιστική διαφορά €261,38	261,38€
Λογαριασμός ... «ΔΑΠΑΝΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ» €4.295,98	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €1.581,18 διότι δεν αφορά την ελεγχόμενη χρήση αλλά την χρήση 2011 - αυτοτέλεια χρήσεων. Λογιστική διαφορά €1.581,18	1.581,18€
Λογαριασμός ... «ΔΑΠΑΝΗ ΤΗΛΕΘΕΡΜΑΝΣΗΣ» €8.357,49	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €2.096,68 διότι δεν αφορά την ελεγχόμενη χρήση αλλά την χρήση 2011 - αυτοτέλεια χρήσεων. Λογιστική διαφορά €2.096,68	2.096,68€
Λογαριασμός ... «Δημοτικοί φόροι - τέλη» €7.839,26	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €3.344,64 διότι αφορά ΕΕΤΗΔΕ το οποίο σύμφωνα με την ΠΟΛ 1057/02-03-2012 βαρύνει τον κύριο ή τον επικαρπωτή του ακινήτου. Λογιστική διαφορά €3.344,64	3.344,64€
Λογαριασμός ... «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΧΩΡΩΝ» €22.050,43	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €1.722,69 διότι δεν αφορά την ελεγχόμενη χρήση αλλά την χρήση 2011 - αυτοτέλεια χρήσεων. Λογιστική διαφορά €1.722,69	1.722,69€
Λογαριασμός ... «ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ» €3.913,81	
Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό €1.200,94 διότι δεν αφορά την ελεγχόμενη χρήση αλλά την χρήση 2011 - αυτοτέλεια χρήσεων. Λογιστική διαφορά €1.200,94	1.138,65€
Λογιστική διαφορά απογραφής	16.441,39€
Συνολικές Λογιστικές Διαφορές	63.012,60€
Μείον Λογιστικές Διαφορές Φορολογικής Δήλωσης	2.832,13€
Συνολικές Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	60.180,47€

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις ΚΒΣ:

ΧΡΗΣΗ 2012

- Μη τήρηση του Ισοζυγίου Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών μηνός Οκτωβρίου 2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 19§1 και 2 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις της περ. α΄ της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.2523/97 (γενική παράβαση), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. ζ΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.
- Πλημμελής τήρηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 2§1 και 7§2 και 3 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.2523/97 (γενική παράβαση), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

- Μη καταχώρηση τριών (3) στοιχείων απογραφής στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού και συγκεκριμένα των εξής τραπεζικών λογαριασμών: 1) Αριθ. λογαριασμού . . της ..., 2) Αριθ. λογαριασμού ... της ... Α.Ε. και 3) Οικόπεδο 437,09 τ. μ. στην περιοχή Κόμβος ..., στο Ο.Τ. 1075 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 27§6 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν.2523/97 (αυτοτελείς παραβάσεις), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.
- Εξόφληση φορολογικού στοιχείου αξίας άνω των τριών χιλιάδων ευρώ (€3.000,00) και συγκεκριμένα του υπ' αριθμ. .../15-07-2012 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών αξίας 8.856,00 €, με μετρητά και όχι μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.2523/97 (γενική παράβαση), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος, επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του ν. 2859/2000, επέβαλε το αντίστοιχο πρόστιμο του ΚΒΣ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

- 1) Με την προσβαλλόμενη πράξη προστίμου ΚΒΣ, καταλογίστηκε από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα ότι δεν τήρησε ορθά τα λογιστικά της βιβλία. Όσον αφορά την παράβαση της μη εξόφλησης των συναλλαγών με τραπεζική κατάθεση δεν υπήρχε καμιά αντίστοιχη υποχρέωση, καθώς αυτή επιβλήθηκε μεταγενέστερα, με τα capital control. Η μόνη «υποχρέωση» που προέκυπτε ήταν ως προς την εξόφληση παραστατικών αξίας άνω των 10.000 € και μόνο ως τεκμήριο απόδειξης της πραγματοποίησης της συναλλαγής απέναντι στον ελεγκτικό μηχανισμό. Σχετικά με την παράβαση περί μη δηλώσεως στο Ε9 του εν λόγω ακινήτου εσφαλμένα και παράνομα ο έλεγχος επιβάλλει την κύρωση, διότι αυτό είχε δηλωθεί. Σχετικά με την υποτιθέμενη πλημμελή τήρηση του ΕΓΛΣ ως παράβαση, αυτή της αποδίδεται αναιτιολόγητα και αυθαίρετα χωρίς από την ίδια την συμπεροβαλλόμενη έκθεση ελέγχου να προκύπτει το γιατί και πως προκύπτει αυτή η φερόμενη ως πλημμελής τήρηση του ΕΓΛΣ.

- 2) Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που της καταλογίστηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λεκτέα είναι τα ακόλουθα:
- α) ως λογιστική διαφορά τα έξοδα ασφαλιστρών επισκευές τέλη κυκλοφορίας και δαπάνες καυσίμων των ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων της εταιρίας με την εσφαλμένη παραδοχή ότι αυτά δεν της ανήκουν αλλά ότι τα έχει η προσφεύγουσα μισθωμένα από εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, (α 31 περ. β ν. 2238/1994). Η θέση του ελέγχου εκτός από ανακριβής είναι και κακόπιστη, διότι γνώριζε ότι τα μεταφορικά της μέσα είναι ιδιόκτητα, αφού εξέτασαν τις άδειες κυκλοφορίας τους. Παρόλο που διαπίστωσε πως δεν υπήρχε καμία δαπάνη χρηματοδοτικής μίσθωσης, (παρ. 5.2.19 της έκθεσης Ελέγχου) της καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τις αποσβέσεις των οχημάτων αυτών. Αντίθετα οι αποσβέσεις έγιναν σύμφωνα με το νόμο και τους κανόνες της λογιστικής Είναι απορίας άξιο πως και από πού συνήγαγε το αντίθετο ο έλεγχος.
- β) Ενώ ο έλεγχος αναγνωρίζει πως ορθά καταχωρήθηκαν ως έξοδα μόνο το 50% των δαπανών τηλεπικοινωνίας, ωστόσο της καταλογίζει εντελώς αυθαίρετα το υπόλοιπο 50% της εν λόγω διαφοράς ως καθαρό κέρδος.
- γ) Θεωρείται τελείως αυθαίρετα ως εταιρική απόληψη τα παραστατικά ιατρικής αμοιβής που εξέδωσαν οι εταίροι ιατροί της εταιρίας για ιατρικές υπηρεσίες που προσέφεραν, στην προσφεύγουσα και καταχωρήθηκαν ορθά. Τούτο είναι εσφαλμένο, διότι δεν αποτελεί απόληψη έναντι κερδών, αλλά ιατρικές υπηρεσίες που παρείχαν ως επαγγελματίες ιατροί σε πελάτες της κλινικής που διατηρεί η προσφεύγουσα. Τα παραστατικά αυτά τα καταχώρησαν στα βιβλία τους και φορολογήθηκαν γι' αυτά ατομικά. Κατά συνέπεια απόλυτα εσφαλμένα και αναιτιολόγητα απορρίπτονται οι δαπάνες αυτές, γιατί και το σκοπό της εταιρίας εξυπηρετούν και απολύτως απαραίτητες για την εξυπηρέτηση των ασθενών πελατών της είναι.
- δ) Παρανόμως απορρίπτονται δαπάνες ιατρών, για υπηρεσίες που παρείχαν κατά το έτος 2011, με το αιτιολογικό ότι ανάγονται σε προγενέστερη χρήση . Σημασία δεν έχει η χρήση κατά την οποία παρασχέθηκαν, αλλά αυτή κατά την οποία έγινε εκκαθάριση και τιμολογήθηκαν.
- ε) Παρανόμως απορρίπτεται και καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά ποσό 16.441,39 € της απογραφής, η οποία δεν αφορά εμπορεύσιμα αγαθά, αλλά φάρμακα, τα οποία χορηγούνται με τα νοσήλια στους ασθενείς και τα χορηγεί ο ΕΟΠΠΥ με βάση τη κείμενη νομοθεσία.
- 3) Όλως αυθαιρέτως και χωρίς την ύπαρξη ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου καταλογίζεται ΦΠΑ επί των λογιστικών διαφορών. Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΦΠΑ και τη διαμορφωθείσα, επί του θέματος αυτού, νομολογία, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, που υπόκεινται σε ΦΠΑ, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη (αυτοτελής) έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου αυτού. Πέραν αυτού, σε κανένα σημείο της «έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ» και των πράξεων «οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ»

δεν αναφέρονται οι διατάξεις, με τις οποίες υπολογίστηκε η φορολογητέα αξία των «εκροών - εισροών» και οι διατάξεις που προσδιορίζουν την αξία των, υπαγόμενων στο Φ.Π.Α, φορολογητέων εισροών, καθώς επίσης και το συντελεστή επί των, με τον τρόπο αυτόν, προσδιορισθαισών φορολογητέων εκροών. Τέλος, δεν μνημονεύονται στις προσβαλλόμενες πράξεις οι διατάξεις που επιβάλλουν τον «πρόσθετο φόρο ανακρίβειας». Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη πράξη «οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α» είναι μη νόμιμη και άκυρη, γιατί εκδόθηκε κατά παραβίαση των διατάξεων του Κοινοτικού δικαίου, αφού δεν επιτρέπεται στην Ελλάδα από το Συμβούλιο της Ε.Ε και κατά παρέκκλιση του άρθρου 11 της Οδηγίας, ο εξωλογιστικός - πλασματικός προσδιορισμός στο ΦΠΑ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου ΚΒΣ

Επειδή, σύμφωνα το **άρθρο 7 – Βιβλία τρίτης κατηγορίας** του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, 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. 4. Το πρώτο, το δεύτερο και το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 6 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για την τήρηση βιβλίων Γ΄ κατηγορίας».

Επειδή περαιτέρω, στο **άρθρο 17- Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων** του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: «2. Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας γίνεται: α) του ή των ημερολογίων μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους, β) του συγκεντρωτικού ημερολογίου, όταν τηρείται, του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών, εντός του επομένου μήνα, και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι και

την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα, γ) του βιβλίου αποθήκης ποσοτικά, εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού. Η αξία συμπληρώνεται μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου αξίας. δ) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού. 4. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν. 7. Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων, ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι την εικοστή (20η) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.....».

Επειδή, στο άρθρο 19 - Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, πριν από κάθε χρησιμοποίηση τους: Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό: α).... δ) **το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά,**2. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρηση τους χρονικό διάστημα».

Επειδή, στο άρθρο 24 - Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), όπως το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 24 προστέθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 30 του Ν. 3522/2006 και η περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 24 αντικαταστάθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 30 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006), ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας: α) Ενημερώνει τα ημερολόγιά του στις προθεσμίες που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 17. Η εκτύπωση αυτών γίνεται στο τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις και του ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού, με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. β) Εκτυπώνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις θεωρημένο ισοζύγιο λογαριασμών «Γενικού Αναλυτικών Καθολικών» στο οποίο εμφανίζονται, τα προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, καθώς και των υπολοίπων αυτών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα, τα συνολικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών, καθώς και τα υπόλοιπά τους, χρεωστικά και πιστωτικά, μέχρι το τέλος του μήνα που αφορούν. Παρέχεται η δυνατότητα εμφάνισης στο ισοζύγιο του προηγούμενου εδαφίου τουλάχιστον των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, με την προϋπόθεση ανάπτυξης του σε λογαριασμούς της κατώτερης βαθμίδας, εφαρμοζομένων αναλόγως

των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του άρθρου 24 του παρόντος. γ) Εκτυπώνει τα αναλυτικά καθολικά, το γενικό καθολικό και το μητρώο παγίων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού, με δυνατότητα μη εκτύπωσης τους, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1, 4, 5 και 6 του άρθρου 27-Απογραφή, του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, **προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας**. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. 4. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α)αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία. Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία. 5. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους. 6. 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. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία».

Επειδή, στην παρ 2 του άρθρου 18 - Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), όπως το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 18 αντικαταστάθηκε με την παρ. 25α του άρθρου 19 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010), ορίζεται ότι: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των

εκχωρούμενων επιταγών. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών».

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1024/15-02-2007** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 27-35 του 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) «Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις», που αφορούν θέματα του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), των προστίμων του Κ.Β.Σ. (άρθρο 5 του 2523/1997) και των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ν. 1809/1988) και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους), ορίζεται ότι: «Παράγραφος 30.2. Κατάργηση του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων που τηρούν τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων. Οριοθέτηση της μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων και της μη τήρησης αυτών όταν δεν ενημερώνονται εμπρόθεσμα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006). Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η παραγράφος 4 του άρθρου 17 και επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις: **A)** **B)** Ορίζεται ρητά ως μη τήρηση βιβλίων η ενημέρωση αυτών, όταν τηρούνται χειρόγραφα, ή η εκτύπωση ή εγγραφή αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, όταν τηρούνται μηχανογραφικά, μετά το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η νέα αυτή διάταξη αφορά όλα τα βιβλία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ., με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών. Αφορά δηλαδή το βιβλίο αγορών, το βιβλίο εσόδων - εξόδων, τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών ή του βιβλίου εσόδων - εξόδων, το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών ή το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων υποκαταστήματος, τα ημερολόγια της Γ' κατηγορίας, τα καθολικά, το ισοζύγιο γενικού αναλυτικών καθολικών, το μητρώο παγίων, το βιβλίο επενδύσεων, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου, το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις ποσοτικής καταχώρισης αποθεμάτων. Τα εν λόγω βιβλία, όταν ενημερωθούν (επί χειρόγραφης τήρησης) ή εκτυπωθούν (επί μηχανογραφικής τήρησης) πέραν του χρόνου ενημέρωσής τους ή εκτύπωσής τους αντίστοιχα και μέχρι τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, θεωρούνται ως εκπρόθεσμα ενημερωθέντα ή εκτυπωθέντα. Όταν ενημερωθούν ή εκτυπωθούν πέραν της λήξης της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, θεωρούνται ως μη τηρηθέντα. Παράγραφος 33.1. Ανακαθορισμός συντελεστών βαρύτητας ορισμένων γενικών παραβάσεων. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής καταργείται η περίπτωση ια' της παραγράφου 6 του Άρθρου 5, αντικαθίστανται οι περιπτώσεις α', β', ε', στ', ζ', η', και ι' της ίδιας παραγράφου και επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις: A) Περίπτωση α' Με την αντικατάσταση της περίπτωσης αυτής από 1.1.2007 θεωρείται γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας δύο (2) η μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας, η μη τήρηση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών, η μη τήρηση του βιβλίου απογραφών, καθώς και η μη σύνταξη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού, για όλες ή μερικές από τις παραπάνω παραλείψεις. Σε περίπτωση επιβολής του προστίμου της περίπτωσης αυτής δεν επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για τη μη τήρηση μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων...».

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1091/14-06-2010** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 και 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α΄) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις που αφορούν θέματα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και καθορισμού διαδικασιών και προϋποθέσεων διενέργειας ορισμένων κατηγοριών συναλλαγών) στην Παράγραφο 25α΄ - Εξόφληση συναλλαγών μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγές (έναρξη ισχύος από 1.6.2010), διευκρινίστηκε ότι: «1.1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. και επέρχονται οι εξής αλλαγές: α) Μειώνεται το όριο άνω του οποίου υπάρχει υποχρέωση εξόφλησης τιμολογίων (αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών) από το λήπτη του φορολογικού στοιχείου, με επιταγές έκδοσης του λήπτη του στοιχείου ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, από τα 15.000 ευρώ στα 3.000 ευρώ. Ως αξία που λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, νοείται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής (τελικό πληρωτέο ποσό) συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.. β) 1.2. Ως προς το είδος και τον τύπο της επιταγής, καθώς και τα έννομα αποτελέσματα που συνεπάγεται η χρήση της, εφαρμογή έχουν τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Ν. 5960/1933 (ΦΕΚ Α΄ 401) περί επιταγών. 1.3. Η ισχύς των ανωτέρω διατάξεων αρχίζει από 1.6.2010, ήτοι για φορολογικά στοιχεία που θα εκδοθούν από 1.6.2010 και εξής. 2. Διευκρινίσεις – επισημάνσεις 2.1. Στην ως άνω περίπτωση της ολικής ή τμηματικής εξόφλησης, από τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων, με επιταγή, ο εκδότης αυτής πρέπει, για την εφαρμογή της ανωτέρω υποχρέωσης, να αποδεικνύει την συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής αυτής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο ή μέσο, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 21 παρ. 2).... Η κατά τα ανωτέρω απόδειξη εκχώρησης είσπραξης αξιόγραφων, διαφυλάσσεται, ως αποδεικτικό στοιχείο του τρόπου εξόφλησης της συναλλαγής που αφορά, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση μη εφαρμογής των προαναφερόμενων διατάξεων, περί έκδοσης απόδειξης εκχώρησης αξιόγραφων (όπως λ.χ. μη έκδοσης, ανακριβούς έκδοσης, εκπρόθεσμης έκδοσης, ελλιπούς έκδοσης), εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5, παρ. 1 και 2α΄, του Ν. 2523/1997, που επισύρουν μια γενική παράβαση κατά χρήση και πρόστιμο ανάλογο της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων, στο πρόσωπο του λήπτη του σχετικού προς εξόφληση φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013), σχετικά με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα εφαρμόζονται στις ελεγχόμενες υποθέσεις **για εντολές που εκδίδονται** μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, αναφέρεται ότι:« **Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι**

ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ.1159/22-7-2011 (σχετ. ΠΟΛ.1138/15.6.2011 Α.Υ.Ο.)».

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εμφανίζει στα τηρούμενα βιβλία της τον λογαριασμό 38 «Χρηματικά διαθέσιμα» με την ακόλουθη ανάπτυξη: 38 «Χρηματικά διαθέσιμα», 38-00 «Ταμείο», 38-00-000 «Ταμείο», χωρίς να εμφανίζει τους ακόλουθους τραπεζικούς λογαριασμούς της: 1) Τον υπ' αρ. λογαριασμό ... που τηρούσε στην Τράπεζα EUROBANK και 2) τον υπ' αρ. λογαριασμό ... που τηρούσε στην ... Α.Ε., μέσω των οποίων πραγματοποιούσε εισπράξεις ή πληρωμές και οι οποίες στα βιβλία της εμφανίζονται ότι έγιναν με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ 2 και 3 του άρθρου 7 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή η προσφεύγουσα φέρεται να εξόφλησε το υπ' αριθ. .../15-07-2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας €7.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. €1.656,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» – Α.Φ.Μ. .. – Λογιστής, με μετρητά, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία της και όχι μέσω τραπεζικής κατάθεσης ή επιταγής κατά παράβαση της παρ 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 - Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα, του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ...α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 (εννιακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 1.200 (χίλια διακόσια) ευρώ.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται της αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά, αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α) Σε μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας ή σε μη τήρηση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή του βιβλίου απογραφών, καθώς και σε μη σύνταξη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού σε δύο (2) για όλες ή μερικές από τις παραπάνω παραλείψεις.

Σε περίπτωση επιβολής του προστίμου της περίπτωσης αυτής δεν επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για τη μη τήρηση μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

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).

.....

στ) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή ομοίως με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.

4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι: «β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 - Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, 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».

Επειδή στη χρήση 2012 ίσχυε το ΠΔ 186/92 και κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 7 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 και εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, σύμφωνα δε με τα οριζόμενα στην παρ 4 του άρθρου 17, έχει υποχρέωση ενημέρωσης και τήρησης του Ισοζυγίου γενικού - αναλυτικών καθολικών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά, σύμφωνα δε με το άρθρο 27, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας, και κατά την παρ 2 του άρθρου 18, για συναλλαγές αξίας μεγαλύτερης των 3.000,00€, απαιτείται η εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου λόγω της παράβασης των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 και της μη τήρησης των γενικών αρχών της λογιστικής του ΠΔ 1123/1980, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ΠΔ 186/1992 για τις επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί των λογιστικών διαφορών που της καταλογίστηκαν από τον έλεγχο με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών

υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο **άρθρο 2 παρ. 4 του ν. 2238/1994**, (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α')».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 10 - Φορολογία του εισοδήματος των εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση: α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2. ... Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνιών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28** - Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος του **ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48....4. ... Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση και προκειμένου για τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 30** - Ακαθάριστο εισόδημα του **ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31** - Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του **ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, 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, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

.....

Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.....

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

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και

τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.....

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.

Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1/1/1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.....

Επιχειρήσεις, που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους, δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α').....

ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της

δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα...

15. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.....

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....».

Επειδή κατ' την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. 1078820/1526/A0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.».

- Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος της καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τα έξοδα ασφαλίσεων, επισκευές, τέλη κυκλοφορίας και δαπάνες καυσίμων των

ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων της εταιρίας με την εσφαλμένη παραδοχή ότι αυτά δεν της ανήκουν αλλά ότι τα έχει η προσφεύγουσα μισθωμένα από εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης περί των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν σ' αυτά.

Επειδή με την περ. β' της παρ 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 ορίζονται οι προϋποθέσεις και το ποσό των δαπανών που εκπίπτει για τη συντήρηση και επισκευή των ΙΧ αυτοκινήτων οχημάτων καθώς οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα επαγγελματικά οχήματα εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα. (Το όριο των κυβικών εκατοστών αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.3296/2004, και τα ποσοστά 70% και 35% αυξήθηκαν από 60% και 25% αντίστοιχα με την παράγραφο 5 το άρθρου 11 του νόμου 3842/2010).

Επειδή σύμφωνα με την Εγκύκλιο **ΠΟΛ.1135/4.10.2010** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Κοινοποίηση άρθρων του ν. 3842/2010) διευκρινίζονται τα ακόλουθα: **«Άρθρο 11 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων 5. Με την παράγραφο 5 τροποποιούνται οι διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σχετικά με την έκπτωση των μισθωμάτων που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για επιβατικά αυτοκίνητα ΙΧ καθώς και για τις δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και τις αποσβέσεις των επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ που χρησιμοποιούνται.** Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις, όλες οι πιο πάνω δαπάνες εκπίπτουν κατά ποσοστό 70% για αυτοκίνητα μέχρι 1.600 κυβικά εκατοστά και κατά ποσοστό 35% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις προβλεπόταν η αναγνώριση των ίδιων δαπανών μέχρι 60% και 25%, αντίστοιχα. Δηλαδή, με τις νέες διατάξεις, αφενός μεν αυξάνονται τα ποσά έκπτωσης των υπόψη δαπανών και αφετέρου, δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα στον έλεγχο να αναγνωρίσει μικρότερα ποσά δαπανών συντήρησης, επισκευής και κυκλοφορίας, καθώς και αποσβέσεις, από αυτά που αντιστοιχούν σε ποσοστό μικρότερο του 70% ή 35%, κατά περίπτωση, των πιο πάνω δαπανών που πραγματοποίησε η επιχείρηση μέσα στη χρήση. Στον ανωτέρω περιορισμό περιλαμβάνονται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, και τα μισθώματα ιδιωτικών ΙΧ που καταβάλλονται σε επιχείρηση *leasing* όταν έχει συναφθεί σύμβαση μίσθωσης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή σε επιχείρηση ενοικίασεως αυτοκινήτων, ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις περιορισμός των εκπιπτομένων δαπανών υπήρχε μόνο αν τα μισθώματα αφορούσαν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, ενώ αυτά που καταβάλλονταν για ενοικίαση εξέπιπταν εξολοκλήρου. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου αυτού, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά...».

Επειδή οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη χρήση 2003 με τους συντελεστές που ορίζονται στο π.δ. 299/2003, ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης των παγίων. (σχετ. 1103610/16488/Γ0012/ΠΟΛ.1122/19-11-2003 και ΠΟΛ.1005/14.1.2005).

Επειδή η προσφεύγουσα έχει στην κατοχή της, πλην του ΙΧ φορτηγού αυτοκινήτου και τα ακόλουθα ΕΙΧ αυτοκίνητα: α) Το υπ' αριθ. κυκλοφορίας ... ΕΙΧ 1498 cc, β) το υπ' αριθ. κυκλοφορίας ... ΕΙΧ 1984 cc και γ) το υπ' αριθ. κυκλοφορίας ... ΕΙΧ 1598 cc.

Ο έλεγχος κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης ορθά αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το αντίστοιχο ποσοστό δαπανών ήτοι 70%, 35% και 70% αντίστοιχα για τα ως άνω ΕΙΧ, που αφορούν σε επισκευές και έξοδα συντήρησης, σε καύσιμα και σε τέλη κυκλοφορίας. Τις αντίστοιχες δε δαπάνες που αφορούν στο ΦΙΧ με αριθ. κυκλοφορίας ... τις αναγνώρισε προς έκπτωση στο 100%. Αντίστοιχα εφαρμόστηκε και η διάταξη της παρ 1 του άρθρου 10 του ΠΔ 299/2003, ως προς τις διενεργηθείσες αποσβέσεις στα ως άνω μεταφορικά μέσα. Πουθενά δε από την από 04/07/2018 έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ο ισχυρισμός που επικαλείται η προσφεύγουσα, ότι ο έλεγχος θεωρεί ότι τα ως άνω μεταφορικά μέσα τα έχει μισθωμένα από εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης. Απλά στην ως άνω έκθεση ελέγχου επαναλαμβάνεται η λεκτική διατύπωση, όπως αναφέρεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν βάσει των προβλεπόμενων στην ΠΟΛ 1159/2011 και τις οποίες εφάρμοσε με ακρίβεια ο έλεγχος και συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί προβάλλονται αβάσιμα από την προσφεύγουσα.

- Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ενώ αυτή εξέπεσε μόνο το 50% των δαπανών τηλεπικοινωνίας, ωστόσο ο έλεγχος της καταλογίζει εντελώς αυθαίρετα το υπόλοιπο 50% της εν λόγω διαφοράς ως καθαρό κέρδος.

Επειδή σύμφωνα με την Εγκύκλιο **1022452/10255/Β0012/ΠΟΛ.1036/ 02.03. 2006**, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3427/27.12.2005 (ΦΕΚ 312Α) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων), διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 24 Δαπάνες επιχειρήσεων στ. Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ψ' αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, το μέρος της δαπάνης κινητών τηλεφώνων που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Δηλαδή, αν η επιχείρηση απασχολεί π.χ. 30 υπαλλήλους, οι λογαριασμοί κινητών τηλεφώνων της επιχείρησης είναι 40 και το ποσό της δαπάνης είναι 12.000 ευρώ, θα ληφθεί υπόψη το ποσό των 9.000 ευρώ ($12.000 \times 30/40$). Από το ποσό της δαπάνης αυτής, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επίσης, επειδή στις προσωπικές εταιρίες προέχει το προσωπικό στοιχείο και οι εταίροι προσφέρουν την προσωπική τους εργασία (ως μισθωτοί ουσιαστικά) για τις ανάγκες της εταιρίας, γίνεται δεκτό, ότι στον αριθμό των απασχολούμενων

υπαλλήλων στην επιχείρηση θα προστίθεται και ο αριθμός των εταίρων των εταιριών αυτών, αλλά με τον περιορισμό του ενός τηλεφώνου για κάθε εταίρο. Τα ίδια ισχύουν και για τις επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικά από τον επιχειρηματία, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα εκπίπτει το 50% της δαπάνης του κινητού του τηλεφώνου. Τα ανωτέρω θα έχουν εφαρμογή και για τα κινητά τηλέφωνα των Ε.Π.Ε., Α.Ε., δημόσιων, δημοτικών επιχειρήσεων, κλπ. που χρησιμοποιούνται από τους διαχειριστές ή εταίρους εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και τον Πρόεδρο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας, δημόσιας επιχείρησης, κλπ.».

Επειδή, μεταξύ των δαπανών τηλεπικοινωνιών για την υπό κρίση χρήση της προσφεύγουσας περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες δαπάνες: α) δαπάνες σταθερής τηλεφωνίας οι οποίες αφορούν διαστήματα που αναφέρονται και σε άλλες χρήσεις πέραν τις ελεγχόμενης, ποσού ύψους 146,14 €, β) δαπάνες ποσού 154,31 €, οι οποίες όπως αποδεικνύεται από τους εκδοθέντες λογαριασμούς δεν αφορούν στην προσφεύγουσα αλλά τον . . και γ) δαπάνη ποσού ύψους 136,69 €, το οποίο εκ παραδρομής καταχωρήθηκε στο λογαριασμό ...-002 «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ» αντί του ορθού λογαριασμού ...-000 «ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ». Από το ως άνω ποσό δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση και καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά ποσό 68,35 € (136,69 x 50%).

Επίσης η προσφεύγουσα καταχώρησε στο λογαριασμό ...-003 «ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ» για το έτος 2012 ποσό 2.832,13 €, το οποίο και το συμπεριέλαβε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης των δαπανών του άρθρου 31 του ΚΦΕ που υπέβαλε μαζί με το έντυπο Ε3 για το οικ. έτος 2013. Η συνολική διαφορά που καταλογίστηκε από τον έλεγχο σχετικά με τις δαπάνες τηλεπικοινωνιών ανέρχεται σε **3.132,57 €**. Ο έλεγχος αναγνώρισε το ως άνω ποσό των 2.832,13 €, της φορολογικής αναμόρφωσης δαπανών, όπως προκύπτει από την από 04/07/2018 έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ 62) και το αφαίρεσε από τις συνολικές λογιστικές διαφορές. Καταλόγισε απλά τη διαφορά των 300,44 €.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς τις λογιστικές διαφορές των δαπανών τηλεπικοινωνιών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ως προς τον ισχυρισμό ότι τελείως αυθαίρετα ο έλεγχος θεώρησε ως εταιρική απόληψη τα παραστατικά ιατρικής αμοιβής που εξέδωσαν οι εταίροι ιατροί της εταιρίας για ιατρικές υπηρεσίες που προσέφεραν, στην προσφεύγουσα και καταχωρήθηκαν ορθά.

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31, παρ. 1, περ. α ,υποπερ. αα, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ , δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή σύμφωνα με την Εγκύκλιο **1017621/10262/Β0012 /ΠΟΛ.1029/ 17.02. 2006**, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία)

διευκρινίστηκε ότι: «1. Οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.... ΜΙΣΘΟΙ 2. Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. α', υποπερ. αα')...».

Επειδή περαιτέρω στην Εγκύκλιο **1018050/ΠΟΛ.1042/8.2.1993**, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2065/1992 που ρυθμίζουν θέματα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων), διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού προστέθηκε στο τέλος της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 καινούργιο εδάφιο, σύμφωνα με το οποίο, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, στους εταίρους ή τα μέλη τους δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους. Επομένως, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω υπόχρεων πρέπει να προστίθενται στο δηλούμενο αποτέλεσμα, ως λογιστική διαφορά, τα ποσά των μισθών ή αμοιβών γενικά που έχουν καταβληθεί για οποιοδήποτε λόγο στους εταίρους ή τα μέλη των κατά τη διάρκεια της διαρεύσας διαχειριστικής χρήσης και τα οποία έχουν εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει λογιστικών εγγραφών. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε καμία περίπτωση δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ΕΠΕ και των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται στους εταίρους ή στα μέλη τους, έστω και εάν για τους μισθούς και τις αμοιβές αυτές συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις αναγνώρισης της δαπάνης (καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στο ΙΚΑ, προσφορά πραγματικής υπηρεσίας κ.λ.π.). Περαιτέρω, εφόσον οι καταβαλλόμενοι αυτοί μισθοί ή αμοιβές δεν αποτελούν δαπάνη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, υπάρχει υποχρέωση αναμόρφωσης των δηλωθέντων αποτελεσμάτων από τις επιχειρήσεις και κατά συνέπεια τα ποσά των μισθών αυτών ή αμοιβών θα φορολογηθούν στο επίπεδο του νομικού προσώπου. Εξυπακούεται ότι για τους μισθούς ή αμοιβές που λαμβάνουν οι δικαιούχοι αυτών, δεν θα υπαχθούν σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις επ' ονόματι τους, καθόσον στην περίπτωση αυτή θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας στο ίδιο εισόδημα. Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 77 ορίζεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται από 1.1.1992 και μετά, προκύπτει ότι, τα αποτελέσματα των ΕΠΕ και των υπόχρεων της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 που έκλεισαν ισολογισμό στις 30 Ιουνίου 1992, θα πρέπει να αναμορφωθούν μόνο με τα ποσά των μισθών και αμοιβών που κατέβαλαν στους εταίρους ή μέλη τους από 1 Ιανουαρίου 1992 και μετά. Αν οι μισθοί ή οι απολαβές

των εταίρων ή μελών υπόκεινται υποχρεωτικά από το νόμο σε ασφαλιστικές εισφορές, αυτές, σε αντίθεση με τους μισθούς ή τις απολαβές, εκπίπτονται, από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικά έξοδα, κατά το μέρος με το οποίο επιβαρύνεται, βάσει νόμου, ο εργοδότης αυτών».

Ως προς την υπ' αριθ. .../25-06-2012 ΑΠΥ αξίας 5.000,00 € που εξέδωσε ο Νευρολόγος, Ψυχίατρος «. .» με Α.Φ.Μ. .. προς την προσφεύγουσα για παροχή ιατρικών υπηρεσιών, ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι αφορά σε υπηρεσία που παρασχέθηκε στα πλαίσια του ελευθερίου επαγγέλματος του ως άνω ιατρού προς την προσφεύγουσα και αναγνώρισε ότι η αξία της ως άνω ΑΠΥ εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Ως προς τις δαπάνες για αμοιβές ιατρών ποσού 4.540,62 €, τις οποίες καταχώρησε η προσφεύγουσα και αφορούν στον . ., ο οποίος είναι ομόρρυθμο μέλος της και συμμετέχει στην προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρία με ποσοστό 25%, ισχύουν τα οριζόμενα στην περίπτωση α', υποπερ α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και συνεπώς ο έλεγχος ορθά τα συμπεριέλαβε στις λογιστικές διαφορές.

Επομένως ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ως προς τον ισχυρισμό ότι παρανόμως απορρίπτονται δαπάνες ιατρών, για υπηρεσίες που παρείχαν κατά το έτος 2011 με το αιτιολογικό ότι ανάγονται σε προγενέστερη χρήση . Σημασία δεν έχει η χρήση κατά την οποία παρασχέθηκαν, αλλά αυτή κατά την οποία έγινε εκκαθάριση και τιμολογήθηκαν.

Επειδή στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση στην υπό κρίση χρήση δαπάνες που αφορούσαν στην προηγούμενη χρήση 2011, έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτίμό τους ή όχι. (σχετ. το υπ' αριθ. πρωτ. 1009074/157/ Α0012/13.5.2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

Επιπροσθέτως δε στην εγκύκλιο **ΠΟΛ.1078/28.3.2012** του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρονται τα ακόλουθα: «2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.7 του άρθρου 9 του ν. 3091/2002, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους. **Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων.** Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν

ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958)».

Συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών ποσού ύψους 14.446,55 €, που αφορά σε δαπάνες ιατρών, για υπηρεσίες που παρείχαν κατά το έτος 2011 και καταλόγισε το αντίστοιχο ποσό ως «λογιστική διαφορά», ο ως άνω δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

- Ως προς τον ισχυρισμό ότι παρανόμως απορρίπτεται και καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά ποσό 16.441,39 € της απογραφής, η οποία δεν αφορά εμπορεύσιμα αγαθά, αλλά φάρμακα, τα οποία χορηγούνται με τα νοσήλια στους ασθενείς και τα χορηγεί ο ΕΟΠΠΥ με βάση τη κείμενη νομοθεσία.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως προκύπτει από το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού στην απογραφή που συνέταξε κατά την 31-12-2012, απέγραψε «Α΄ Ύλες – Βοηθητικά», που αφορούν σε υλικά καθαριότητας, τρόφιμα, φάρμακα και αναλώσιμα ιατρικά υλικά, συνολικής αξίας €16.722,95 ενώ στα Αποτελέσματα Χρήσης, όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 80.01.000 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» μετέφερε μόνο ποσό 281,56 € από τον λογαριασμό 20-01-002 «Αποθέματα εμπορευμάτων 31/12/2012», με συνολική αξία 16.722,95 €. Οι παραπάνω «Α΄ Ύλες – Βοηθητικά», εκτός από τα υλικά καθαριότητας, αποτελούν αναλώσιμα υλικά και ορθά απογράφηκαν, πλην όμως η αξία τους δεν μεταφέρθηκε στον λογαριασμό 80.01.000 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης», όπως θα έπρεπε.

Επειδή στο Άρθρο -. Κεφάλαιο 2.2. Λειτουργία και Συνδεσμολογία των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής με διευκρινήσεις στην ορολογία και περιεχόμενό τους, του Π.Δ. 1123/1980 ορίζεται ότι: «2.2.2 ΟΜΑΔΑ 2η: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ 2.2.200 Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί 4. Πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και είδη συσκευασίας που αγοράζονται ή παράγονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται, θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς 20 ή 21.

2.2.803 Λογαριασμός 80 «Γενική Εκμετάλλευση»

1. Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.402. Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος, μαζί με το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

2. Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

3. Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

4. Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»), και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7, αφού προηγουμένως οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στις παρ. 2.2.202, 2.2.602 και 2.2.702, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπά τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως που κλείνει.....

5. Ο λογαριασμός 80.01 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο λογαριασμό 80.01, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες), σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην προηγούμενη περίπτ. . 4.».

Η προσφεύγουσα, βάσει των ανωτέρω, τις «Α΄ Ύλεις – Βοηθητικά», συνολικής αξίας €16.722,95 που απέγραψε και καταχώρησε στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού όφειλε να τις μεταφέρει στον λογαριασμό 80 «Γενική Εκμετάλλευση».

Συνεπώς ορθά ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την ως άνω αξία για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και καταλόγισε το αντίστοιχο ποσό ως «λογιστική διαφορά».

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του αυθαίρετου και μη νόμιμου καταλογισμού ΦΠΑ επί των επιβαλλόμενων λογιστικών διαφορών

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α΄ 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι, « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από

επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι, « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...» στο άρθρο 8 παρ 1 και 3 ότι, «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. 3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές», στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ)..... δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, ε).....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1, 3 και 4 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α).... γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. 4. **Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:** α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, **καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.**
Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,
στ).....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, **β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...**».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις

οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,», το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», και στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέμπει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, **θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί** (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει **πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση** όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπέμπεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται **για φορολογητέες πράξεις**.

β) ο ΦΠΑ εκπέμπεται για το **σύνολο των φορολογητέων πράξεων** και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει **άμεσα** και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, 110/98, 400/98, 32/03, 177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι **«υποκείμενος στον φόρο»** κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για **την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων** του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, **η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης** μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης **είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης** του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή το ΔΕΕ με σειρά αποφάσεων (C-50/87, C-40/00, C-43/96, C-33/09), παρέχει την ευχέρεια στα κ- μ να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους περί αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που ίσχυε κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης **C-538/2008** του ΔΕΚ, «1) Το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών -Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977,

περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας για κατηγορίες δαπανών, αφενός, σχετικά με την παροχή «ιδιωτικού μέσου μεταφοράς», «εδεσμάτων», «ποτών», «κατοικίας», «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών», όπως επίσης και «την παροχή δυνατότητας ψυχαγωγίας» στα μέλη του προσωπικού του υποκειμένου στο φόρο και, αφετέρου, σχετικά με την προσφορά «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των [παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, από τον έλεγχο συντάχθηκε αυτοτελής έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της οποίας δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες ύψους 8.643,82 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 1.823,48 €.

Σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος, από την από 04/07/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Ποσό συνολικής καθαρής αξίας 2.687,89 € πλέον ΦΠΑ 567,64 €, αφορά σε δαπάνες επισκευής των ΕΙΧ μεταφορικών μέσων της προσφεύγουσας
- Ποσό συνολικής καθαρής αξίας 5.643,07 € πλέον ΦΠΑ 1.208,87 €, αφορά σε δαπάνες για καύσιμα των ΕΙΧ μεταφορικών μέσων της προσφεύγουσας.
- Ποσό καθαρής αξίας 158,55 € πλέον ΦΠΑ 11,45 €, αφορά σε δαπάνες ταξιδίων εσωτερικού. (Διαμονή σε ξενοδοχείο).
- Ποσό καθαρής αξίας 154,31 € πλέον ΦΠΑ 35,52 €, αφορά σε δαπάνες τηλεπικοινωνιών του . . και όχι σε δαπάνες της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Οι ως άνω δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **8.643,82 €**, πλέον ΦΠΑ **1.823,48 €**, που αφορούν σε στέγαση των εκπροσώπων ή του προσωπικού, σε αγορές καυσίμων και συντήρηση των ΕΙΧ αυτοκινήτων της προσφεύγουσας, ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, καθόσον δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων επισκευής, συντήρησης μίσθωσης και κυκλοφορίας ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι εννέα (9) θέσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων από τον έλεγχο επί της υπ' αριθμ. .../04-07-2018, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιλέχθηκε η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη σε σχέση με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 1 του ν. 2523/1997 (πρόσθετος φόρος 120%).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 04/07/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **03-09-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «. . . » με **ΑΦΜ.** ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	12.036,10
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	10.850,54
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	22.886,64 €

B. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	1.829,15
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	1.648,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	3.478,13 €

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ

	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012– 31/12/2012
Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	900,00X 2 /3 = 600,00 900,00 /3 = 300,00 900,00X 3 /3 = 900,00 900,00 /3 = 300,00 ΣΥΝΟΛΟ: 2.100,0 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	2.100,00 €

Δ. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 29 Ν. 3986/2011

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	6,32
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	5,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	12,02 €

Ε. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓ/ΤΩΝ

Παρακρατούμενοι άρθρου 58 Ν. 2238/1994	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012
	0,00 €

ΣΤ. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Φόρος	41,72
Πρόστιμο άρθρου 59 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	37,61
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	79,33 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**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.