



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 12/01/2018

Αριθμός απόφασης:314

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'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/09/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στα Μέναρα Αττικής, επί της περιοχής «Πάχη», κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας:

1)του υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστικού προσδιορισμού προστίμων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,

2)της υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστικής πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014,

3)της υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15/09/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «», 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:

1)Με τον υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστικό προσδιορισμό προστίμων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **28.800,00 ευρώ (72.000,00 Χ 40%)**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 29/06/2017 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε την 15/03/2013 δαπάνες χωρίς φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας εβδομήντα δύο χιλιάδων (72.000,00 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,6 και 9 του ν.4093/2012.

2)Με την υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστική πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, φόρος εισοδήματος 43.529,92 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 33.082,74 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **78.212,66 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 29/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε για το εν λόγω οικονομικό έτος, διαφορά φόρου εισοδήματος διότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994.

3)Με την υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, φόρος προστιθέμενης αξίας 37.829,58 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 43.125,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **80.955,30 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 29/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε για το εν λόγω οικονομικό έτος, διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας διότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και η φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του φόρου προσδιορίστηκαν σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο νόμος 4110/2013 τροποποίησε το άρθρο 32 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) περί εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός με τις διατάξεις αυτές περιορίζεται μόνο στη μη τήρηση βιβλίων, στη μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων, στη τήρηση κατώτερης κατηγορίας

βιβλίων από την προβλεπόμενη και στη μη επίδειξη βιβλίων στον τακτικό έλεγχο μετά από δύο έγγραφες προσκλήσεις. Για τις δύο καταχωρήσεις στο σκέλος των εξόδων, για τις οποίες δεν βρέθηκε κανένα παραστατικό, οι εταίροι είχαν πλήρη άγνοια καθώς τα βιβλία τηρούσε ο λογιστής με τον οποίο έχουν διακόψει την συνεργασία. Οι δύο μόνο ανακριβείς εγγραφές αποτελούν μικρό ποσοστό επί του τζίρου, δεν καθιστούν δυσχερή την ελεγκτική επαλήθευση, καθώς ο εκτεταμένος έλεγχος ουδέν έτερο βρήκε πέραν αυτών .

2. Δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή κρίσεως για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού μόνο εκ του γεγονότος της συνδρομής πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω επαρκή και ειδική αιτιολόγηση (όπως ορίζει και το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας), καθώς η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει αναγκαίως σε ανέφικτο λογιστικό προσδιορισμό.(σχετ. ΣΤΕ 3170/2013, 1334/2012, 3038/2008, 473/2000 762/1997, 2246/2008).
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις, μη νομίμως και κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της επιείκειας εκδόθηκαν και επιδόθηκαν, πριν την λήξη της προθεσμίας υπαγωγής στον ν.4446/2016. Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε δήλωση υπαγωγής στον ν.4446/2016 η οποία απερρίφθη διότι δεν υποβλήθηκε για όλες τις φορολογίες.
4. Σύμφωνα στην ΠΟΛ 1115/2017 η οποία έχει αναδρομική ισχύ αναφέρεται: *«Στις περιπτώσεις που η φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου έχει προσδιορισθεί από τον έλεγχο με αντικειμενικό/εξωλογιστικό τρόπο, λόγω διαπίστωσης πράξεων ή παραλείψεων ή παραβάσεων, από τις οποίες προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη... εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν.4446/2016 αποκαθίστανται πλήρως οι φορολογικές παραβάσεις μέσω της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, τότε και μόνο δεν διενεργείται αντικειμενικός/εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην περ.γ της παρ.1 του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1006/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων».*

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 58 του ν.4446/2016 ορίζεται:

«Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.».

Επειδή στα άρθρα 7 και 8 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ΠΟΛ 1006/17-01-2017 με θέμα: «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α΄ του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016 (Α΄ 240) ορίζεται:

«Άρθρο 7 Διαδικασία υπαγωγής στη ρύθμιση σε περιπτώσεις ελέγχου

1. Στις διατάξεις της ρύθμισης των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την 31.05.2017, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 60 του νόμου αυτού.

Άρθρο 8

Περιπτώσεις υπαγωγής

1. Οι φορολογούμενοι δύνανται να υποβάλουν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του Ν. 4446/2016, ήτοι έως την 23.1.2017, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτούς προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϊσχύσασες του Ν. 4174/2013 διατάξεις.

.....
Σε περίπτωση που πριν την κοινοποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων υποβάλλονται δηλώσεις σύμφωνα με το Ν. 4446/2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και αφορά την ίδια φορολογική περίοδο και το ίδιο φορολογικό αντικείμενο που αναφέρεται στην εντολή ελέγχου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την ολοκλήρωση της υπόθεσης, ως προς το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο και τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Ομοίως, εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη των εκδοθεισών πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και υπό τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις, οι εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων θα τροποποιούνται αναλόγως, με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε.

β. Εφόσον η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.

Ομοίως, εάν η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης των εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, θα γίνεται τροποποίηση των πράξεων αυτών με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των διατάξεων του Ν. 4174/2013.

γ. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις

δ. Εφόσον με τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.».

Επειδή στο άρθρο 59 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ΠΟΛ 1009/19-01-2017 με θέμα:
«Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α΄ του Πέμπτου Μέρους
«Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016 (Α΄
240).» ορίζεται:

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, κατά την κατάθεση του ν.4446/2016 στην Βουλή, είχε ήδη κοινοποιηθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου και φόρων και συγκεκριμένα εκδόθηκε η με αριθμ.πρωτ./21-09-2016 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με συνημμένες:

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα εταιρεία προσήλθε στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. την 06/02/2017 και υπέβαλε στα πλαίσια του ν.4446/2016 και προς αποκατάσταση της διαπιστωθείσας φορολογικής παράβασης συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014, ενώ για το ΦΠΑ προσήλθε

εκπρόθεσμα μετά την λήξη της ως άνω προθεσμίας (07/02/2017). Ως εκ τούτου δεν έγινε αποκατάσταση της φορολογικής παράβασης για όλες τις φορολογίες και η φορολογική αρχή προέβη σε έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την 19/07/2017, ήτοι μετά το πέρας της προβλεπόμενης προθεσμίας για την υπαγωγή στον ν.4446/2016. Συνεπώς οι προσβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης των προβλεπόμενων στο ν.4446/2016 προθεσμιών, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.1 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (όπως το άρθρο 32 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.) ορίζεται ότι:

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

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

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

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

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του 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...».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται:

«1. 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων εισοδήματος και συγκεκριμένα στα κεφ.3 και 4 αυτής μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«...Από τον διασταυρωτικό έλεγχο δαπανών που εμφανίζονται καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης στην κατηγορία ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ, με τα αντίστοιχα παραστατικά δεν ήταν δυνατό να εντοπισθούν:

α) δαπάνη την 15/03/2013 με αριθμ.64 στην επωνυμία ύψους €36.900 (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ)

β) δαπάνη την 15/03/2013 με αριθμ.64 στην επωνυμία Cosmote € 51.660 (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ).

Στη συνέχεια ζητήθηκε από την υπεύθυνη της επιχείρησης και τη λογίστρια να μας υποδείξουν τα εν λόγω παραστατικά, αυτό όμως δεν κατέστη δυνατό.

Κατά συνέπεια η ανωτέρω ελεγχόμενη επιχείρηση ενήργησε σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 1,2,4, & 9 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 5 του ν.2523/1997, καταχωρώντας δαπάνες συνολικού ποσού € 72.000,00 πλέον ΦΠΑ συνολικού ποσού € 16.560,00 χωρίς φορολογικά στοιχεία την 15/03/2013 για τις οποίες συντάχθηκε ειδική έκθεση ελέγχου περί ΚΦΑΣ(Ν.4093/2012).

Οι παραπάνω παρατυπίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4110/2013 είναι ουσιαστικές και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών της ελεγχόμενης για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.

Κατόπιν αυτών, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίνονται **ΑΝΑΚΡΙΒΗ** και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά... ».

Επειδή τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις καταχώρησης δαπάνης χωρίς φορολογικό παραστατικό (καταχώρησης ανύπαρκτων συναλλαγών), δεν αμφισβητεί η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά μετακυλύει την ευθύνη σε τρίτο πρόσωπο και ειδικότερα στον λογιστή με τον οποίο συνεργάζονταν την εν λόγω χρονική περίοδο.

Επειδή η παράβαση καταχώρησης δαπάνης άνευ φορολογικού παραστατικού δεν εμπίπτει σε καμία από τις δύο περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 32 του ν.2238/1994, περί προσδιορισμού με αντικειμενικό τρόπο του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος. Συνεπώς δεν προκύπτει, ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων και θέμα εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ως έκρινε ο έλεγχος.

Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες σχετικά με το άρθρο 31 του ν.2238/1994 και του άρθρου 32 του ν.2859/2000, οι εν λόγω καταχωρηθείσες δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **72.000,00 ευρώ** (πλέον ΦΠΑ συνολικού ποσού **16.560,00 ευρώ**) αποτελούν **λογιστική διαφορά** και δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές καθώς δεν πληρούν τις προϋποθέσεις έκπτωσης που ορίζονται στις διατάξεις αυτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **15/09/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**ως εξής:

α)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση του υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστικού προσδιορισμού προστίμων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

β)την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστικής πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014 και της υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικ. έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρο 7 παρ.3 περ.β του ν.4337/2015 ποσού 28.800,00 ευρώ (72.000,00 X 40%)

(σύμφωνα με τον υπ'αριθμ./06-07-2017 Οριστικό προσδιορισμό προστίμων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)

Φόρος εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΖΗΜΙΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	-82.086,67		-82.086,67	0,00
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ				
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.			72.000,00	72.000,00
ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ		153.379,17		
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ	0,00	153.379,17		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΑΣ	-82.086,67		-10.086,67	72.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ				
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	-82.086,67	153.379,17	-10.086,67	72.000,00

ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ		47.115,13		
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	3.585,21	3.585,21	3.585,21	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ		43.529,92		
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.600,00	1.600,00	1.600,00	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 76%		33.082,74		
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ		78.212,66		
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	1.985,21		1.985,21	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	0,00	78.212,66	0,00	0,00

Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	378.850,00	486.918,00	378.850,00	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	434.381,47	362.381,47	362.381,47	-72.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	74.575,36	95.844,94	74.575,36	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ	79.892,14	63.332,14	63.332,14	-16.560,00
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	503,69	503,69	503,69	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	80.395,83	63.835,83	63.835,83	-16.560,00
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	0,11	0,11	0,11	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	80.395,72	63.835,72	63.835,72	-16.560,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	5.820,36	0,00	0,00	-5.820,36
ΠΛΕΟΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	0,00	5.820,36	5.820,36	5.820,36
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΕΦΕΤΑΙ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		37.829,58	16.560,00	16.560,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (16.560,00Χ50%)			8.280,00	8.280,00
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (49 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=35,77% Χ16.560,00)			5.923,51	5.923,51
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 114%		43.125,72	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		80.955,30	30.763,51	30.763,51

Σημείωση : για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου ΦΠΑ ποσού **16.560,00** ευρώ, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1, σε συνδυασμό με την παρ.2 του ν.4509/2017, ως επεικότερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 16.560,00 Χ114%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α παρ.2 ΚΦΔ (16.560,00Χ50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ ΑΠΟ 01/01/2014 ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (49 μηνες Χ0,73%=35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	18.878,40 €	8.280,00 €	5.923,51 €	14.203,51 €	14.203,51 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .