



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 12/06/2018

Αριθμός απόφασης: 2983

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23.02.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση τελούσης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (**ΑΦΜ**), εδρεύουσας επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ.**/2017** Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και της υπ' αριθμ.**/2017** Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 01/01 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ.**/2017** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και την υπ' αριθμ.**/2017** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 01/01 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής χρήσης 01/01 – 31/12/2011) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 11.112,75 € (ενώ βάσει δήλωσης είχε προκύψει πιστωτικό ποσό φόρου ποσού 10.649,03 €), πλέον 26.114,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 47.875,93 €.
2. Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ διαχειριστικής χρήσης 01/01 – 31/12/2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 35.025,38 €, πλέον 42.030,45 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 77.055,83 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρων προέκυψαν, καθώς σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, κατόπιν της υπ' αριθμ. πρωτ./2017 σχετικής πρόσκλησης, με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία της ανακριβή βάσει του άρθρ. 30 του ΚΒΣ και να προσδιορισθούν εξωλογιστικώς τα αποτελέσματά της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η μη τήρηση των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, καθώς ο διαχειριστής - εκκαθαριστής της εταιρείας κ από τα μέσα του 2010 αντιμετώπιζε σοβαρή ασθένεια και ο εταίρος της εταιρείας, κ αναχώρησε για το εξωτερικό προς εύρεση εργασίας.
- Δυνάμει της ΠΟΛ 1004/4-1-2013 καταργήθηκε η υποχρέωση θεώρησης βιβλίων και στοιχείων, συνεπώς είναι άδικο να επιβάλλονται κυρώσεις σε μία εταιρεία υπό εκκαθάριση λόγω μη θεώρησης των βιβλίων της όταν η θεώρηση έχει καταργηθεί.
- Τα έσοδα και τα έξοδα της εταιρείας της χρήσης 2011 είναι καταχωρημένα στο TAXIS και θα μπορούσαν να γίνουν διασταυρώσεις με τα αντίστοιχα δηλωθέντα των προμηθευτών.
- Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό εφαρμόσθηκε ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (ΣΚΚ) 25% ενώ λαμβάνοντας υπόψιν ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, βάσει του από 26.07.2010 ιδιωτικού συμφωνητικού υπεργολαβίας με την εταιρεία ".....", ανέλαβε το έργο με δικές της δαπάνες για τα υλικά, συνεπώς έπρεπε να εφαρμοσθεί ο ΣΚΚ 10%.
- Κατά τον προσδιορισμό του ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν του τις δαπάνες της προσφεύγουσας ούτε την καταβολή του ΦΠΑ στις περιοδικές δηλώσεις.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπονται τα εξής:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες

κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. [...]

Επειδή, με το άρθρο 30§4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, **στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν.** Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, **θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.** Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ` και θ` της παραγράφου αυτής. [...]

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση **ανωτέρας βίας** γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 30§2γ' του ν. 2238/1994** ορίζονται τα εξής:

"2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: [...] γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. [...]"

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 34§4 & 5 του ν. 2238/1994** ορίζονται τα κάτωθι:

"4. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα:

α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, δώδεκα τοις εκατό (12%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

γ) Για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%). [...]."

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: "2. Κάθε έγγραφη 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".

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32§1β' του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: "1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], 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 [...]"

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις οικείες από 29.12.2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./2017 πρόσκλησης για προσκόμιση εντός πέντε (5) ημερών των βιβλίων και στοιχείων, προσκόμισε τη Μηνιαία Κατάσταση Εσόδων Εξόδων με ΑΠΘ/2008, η οποία ήταν ενημερωμένη στην τελευταία θεωρημένη σελίδα της με αρ..... έως και το Νοέμβριο του 2010, το Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών με ΑΠΘ/2006 καθώς και φωτοτυπία της από 13.09.2017 ιατρικής βεβαίωσης - γνωμάτευσης του Γενικού Νοσοκομείου Ελευσίνας "ΘΡΙΑΣΙΟ". Συνεπώς, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τη χρήση 2011 η προσφεύγουσα δεν τήρησε τα βιβλία Β' κατηγορίας ως όφειλε με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία της ως ανακριβή.

Περαιτέρω, κατόπιν του υπ' αριθ./2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας κατέθεσε υπ' αριθ. πρωτ./2017 Υπόμνημα με το οποίο επικαλέσθηκε i) λόγους ανωτέρας βίας (προβλήματα υγείας του ιδίου και οικονομική κρίση), ii) ότι ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους έπρεπε να είναι 10% και όχι 25% αφού πραγματοποίησε το δημοτικό έργο "αποστραγγιστικό - ανασχετικό αντιπλημμυρικό Λίμνης Άνω Λιοσίων" βάσει το συμφωνητικού υπεργολαβίας με την εταιρεία "....." από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα θα πλήρωνε για τα υλικά, τα μηχανήματα και το

προσωπικό και iii) ότι δεν λήφθηκαν υπόψιν οι δαπάνες της καθώς είχε δηλωθεί από τρίτους (προμηθευτές) βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2011, ήταν αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί της ασθένειας του διαχειριστή - εκκαθαριστή της βάσει της από 13.09.2017 ιατρικής βεβαίωσης - γνωμάτευσης όπου αναφέρει ότι "ο ασθενής πάσχει από υπολειμματική συνδρομή με κεφαλαλγία και αστάθεια βάδισης [...] παρουσιάζει προοδευτικά επιδείνωση της συμπτωματολογίας του [...] ευρίσκεται υπό τακτική ιατρική παρακολούθηση παρουσιάζει δε σωματική αναπηρία που τον καθιστά ανίκανο προς εργασία με ανάγκη υποστήριξης από συνοδό άτομο" ότι συνιστά λόγο ανωτέρας βίας για τη μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων της υπό κρίση χρήσης, κρίνεται απορριπτέος καθώς δεν εμπίπτει στην έννοια της ανωτέρας βίας, όπως επίσης και το γεγονός ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος αναχώρησε στο εξωτερικό.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κατάργησης της υποχρέωσης θεώρησης βιβλίων και στοιχείων που ίσχυσε από 01.01.2013, ενώ ο υπό κρίση έλεγχος αφορά τη χρήση 2011, προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν λήφθηκαν υπόψιν οι δαπάνες της στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της και των εισροών της και ότι δεν εφαρμόστηκε ο ορθός συντελεστής καθαρού κέρδους, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα παραστατικά αγορών βάσει των ανωτέρω διατάξεων, δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν λήφθηκε υπόψιν ο ΦΠΑ που είχε καταβληθεί με τις περιοδικές δηλώσεις προβάλλεται αβάσιμα, καθώς στην υπ' αριθμ./2017 πράξη έχει συνυπολογισθεί ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις ποσού 10.476,52 €.

Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων για τον πρόσθετο φόρο (ν. 4509/2017)

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.

[...]

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

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: [...] γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επιεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη για το σύνολο των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού καθότι:

Ποσά σε €				A	B	Γ	Δ = Β + Γ	
A/A	Πράξη	Διαφορά φόρου	Διαφορά φόρου ως % φόρου δήλωσης	Πρόσθετος φόρος ν. 2523/1997	Άρθρο 58 ΚΦΔ	Τόκοι Άρ.53 ΚΦΔ (54 μήνες x 0,73% = 39,42%)	Σύνολο προστίμου Άρ.49§1 ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
1	/2017	21.761,78	άνω του 50%	26.114,14	10.880,89	10.294,19	21.175,08	21.175,08
2	/2017	35.025,38	άνω του 50%	42.030,46	17.512,69	16.568,41	34.081,10	34.081,10

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23.02.2018 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση τελούσης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./2017 και/2017 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 01/01 - 31/12/2011, αντιστοίχως, εφαρμόζοντας τις διατάξεις περί επιεικέστερης κύρωσης του ν. 4509/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011):

Ποσά σε €	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-8.578,70	98.917,19	107.495,89	98.917,19	107.495,89
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	10.649,03	10.649,03		10.649,03
	Χρεωστικό ποσό		11.112,75	11.112,75	11.112,75
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		26.114,14	26.114,14		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ				10.880,89	10.880,89
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*				10.294,19	10.294,19
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης	10.649,03	10.649,03		10.649,03	
Σύνολο		47.875,92	47.875,92	42.936,86	42.936,86

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

2. Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 01/01 – 31/12/2011:

Ποσά σε €	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	190.225,37	197.834,38	7.609,01	197.834,38	7.609,01
Αξία φορολογητέων εισροών	146.766,74		146.766,74		146.766,74
Φόρος εκροών	43.751,84	45.501,90	1.750,06	45.501,90	1.750,06
Υπόλοιπο φόρου εισροών	43.751,84	10.476,52	33.275,32	10.476,52	33.275,32
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο		35.025,38	35.025,38	35.025,38	35.025,38
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		42.030,46	42.030,46		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ				17.512,69	17.512,69
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*				16.568,41	16.568,41
Σύνολο φόρου για καταβολή		77.055,84	77.055,84	69.106,48	69.106,48

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.