



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29/05/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός Απόφασης: 2784

Τηλέφωνο : 2131604537
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στο επί της οδού, κατά των: α) υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, β) υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, β) υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 29/12/2017 Εκθέσεις α) Μερικού Φορολογικού

Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 22.732,11 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 27.278,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 50.010,64 ευρώ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

Με την υπ' αριθ.-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 31.001,09 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 37.201,30 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 68.202,40 ευρώ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 29/12/2017 Εκθέσεων α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθμ.-/2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου και από τις οποίες προέκυψαν τα εξής:

Από τον έλεγχο ταχυδρομήθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου της 01/02/2017 Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών στους ομόρρυθμους εταίρους -διαχειριστές της εταιρείας. Ταχυδρομήθηκαν, επίσης, οι με αριθμούς της 20/09/2017 και της 20/09/2017 Προσκλήσεις Ελέγχου στη τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας των δύο ομόρρυθμων εταίρων - διαχειριστών, στην οδό, στο Με την Πρόσκληση Ελέγχου ζητήθηκε να προσκομισθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για τη χρήση 2011 και τα τραπεζικά παραστατικά του λογαριασμού που τηρούσε η εταιρεία στην, με αριθμό

Η ελεγχόμενη εταιρεία, ως απάντηση στις Προσκλήσεις Ελέγχου, απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email) στην Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων τα ακόλουθα:

1. Τη με αριθμό πρωτ. της 03/11/2017 Βεβαίωση του Ανακριτικού Γραφείου της ΠΕ. Π.Υ. Δ. Αττικής του Αρχηγείου Πυροσβεστικού Σώματος, η οποία ζητήθηκε από

την σύμφωνα με την οποία την 08/06/2017 και περί ώρα 11:50, εκδηλώθηκε πυρκαγιά σε αποθήκη πλακιδίων, ειδών υγιεινής με τον διακριτικό τίτλο ιδιοκτησίας ακινήτου και με ενοικιαστή την εταιρεία στην οδό στο

2. Την από 11/10/2017 αίτηση του διαχειριστή της εταιρείας προς την με την οποία ζητήθηκε να χορηγηθούν αντίγραφα των παραστατικών κίνησης του λογαριασμού με αριθμό

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την ως άνω Βεβαίωση του Ανακριτικού Γραφείου της ΠΕ. Π.Υ. Δ. Αττικής του Αρχηγείου Πυροσβεστικού Σώματος, διότι στην εν λόγω αποθήκη αναφέρεται ως ενοικιαστής η εταιρεία και όχι η ελεγχόμενη εταιρεία δεδομένου ότι είχε διακόψει τις δραστηριότητές της στις 22/09/2015. Η εταιρεία με Α.Φ.Μ., έκανε έναρξη δραστηριοτήτων στις 08/06/2015 και στο συγκεκριμένο χώρο διατηρούσε αποθήκη. Δεδομένου ότι χώρος είχε δηλωθεί ως αποθήκη μιας άλλης εν λειτουργία εταιρείας δεν συσχετίστηκε η εκδήλωση πυρκαγιάς στο συγκεκριμένο χώρο με την ελεγχόμενη υπόθεση. Περαιτέρω, όπως προέκυψε από την άρση του τραπεζικού απορρήτου για την ελεγχόμενη εταιρεία, μετά το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Αρχής του Άρθρου 7 Ν. 3691/2008, το σύνολο των πιστώσεων για το έτος 2011 στον τηρούμενο λογαριασμό στην τράπεζα, με αριθμό λογαριασμού, ανέρχεται στο ποσό 1.376.006,68 €, ενώ το δηλωθέν εισόδημα της χρήσης στο ποσό των 844.569,10 €. Δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, αλλά και κανένα άλλο δικαιολογητικό που να εξηγεί τη διαφορά στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2011 και το σύνολο των πιστώσεων στον τηρούμενο λογαριασμό της εταιρείας «.....», στην τράπεζα, με αριθμό λογαριασμού, ο έλεγχος δέχεται ως ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2011 το ποσό 1.376.006,68 €, τα οποία και προσαυξάνει με συντελεστή 8%. Με βάση τα ανωτέρω ευρήματα εκδόθηκε το με αριθ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία θυροκολλήθηκαν στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας των ομόρρυθμων εταίρων – διαχειριστών. Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε το με αριθμό πρωτοκόλλου της 06-12-2017 έγγραφο – έγγραφες εξηγήσεις. Επίσης, προσκόμισε αντίγραφα της Αναλυτικής Κατάστασης του τηρούμενου μηχανογραφικά βιβλίου εσόδων εξόδων, με αριθμό πράξης χειρόγραφης θεώρησης/1995, το οποίο δεν προσκομίσθηκε, καθώς και αντίγραφα μέρους των αγορών που πραγματοποίησε κατά την ελεγχόμενη χρήση και τις σχετικές καρτέλες κίνησης που ζητήθηκαν από τις προμηθεύτριες εταιρείες. Δεν προσκομίσθηκαν αντίγραφα των παραστατικών εσόδων και το με αριθμό πράξης θεώρησης/2004 Βιβλίο Απογραφών (Β' Κατηγορίας), το οποίο είχε υποχρέωση τήρησης λόγω τζίρου.

Σύμφωνα με τις έγγραφες εξηγήσεις σχετικά με την προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων τα οποία προήλθαν από την ανάλυση του λογαριασμού της, με αριθμό λογαριασμού, η διαφορά των 531.437,55 €, η οποία προκύπτει από το σύνολο των καταθέσεων 1.376.006,68 € αφαιρούμενων των 844.569,13 €, τα οποία είναι τα δηλωθέντα έσοδα της εταιρείας, αφορά επανακαταθέσεις και αντιλογισμούς ποσών και ταμειακές κινήσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρείας. Αναφορικά με την έγγραφες εξηγήσεις σχετικά με τις τραπεζικές καταθέσεις, ο έλεγχος δέχθηκε τα ακόλουθα:

- Τα ποσά που αναφέρονται ως επανακαταθέσεις μέρους χρημάτων της εταιρείας, δεδομένου ότι υπάρχουν στην κίνηση του λογαριασμού οι σχετικές αναλήψεις, γίνονται δεκτά ως επανακαταθέσεις και δεν προστίθενται ως διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.
- Τα ποσά που αναφέρονται ως ταμειακές διευκολύνσεις των εταίρων και αποδεικνύεται γιατί αποτελούν μεταφορές χρημάτων από προσωπικούς λογαριασμούς των εταίρων στον λογαριασμό της εταιρείας, γίνονται δεκτά ως ταμειακή διευκόλυνση και δεν προστίθενται ως διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.
- Τα ποσά που αναφέρονται ως ταμειακή διευκόλυνση των εταίρων και έχουν προέλθει από ανάληψη από προσωπικούς λογαριασμούς, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού και προσκομίσθηκαν στον έλεγχο με το με αριθμό πρωτοκόλλου της 14/12/2017 έγγραφο, γίνονται δεκτά ως ταμειακή διευκόλυνση και δεν προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Επιπλέον, αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το υπ' αριθμ./2005 έγγραφο της Δ/σης ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο στην περίπτωση κατά την οποία στο διενεργούμενο έλεγχο δεν προσκομίζονται, λόγω απώλειας ή τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου και επί των οποίων στηρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ θα αναγνωρίζεται ο εκπεσθείς ΦΠΑ, εφόσον το σύνολο των στοιχείων που θα τεθούν υπόψη του ελέγχου (π.δ. φωτοαντίγραφα των στοιχείων, συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., στελέχη των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων εκδοτών, σχετικές καταχωρίσεις στα βιβλία τους, αντίστοιχες αποδόσεις ΦΠΑ κ.λπ.) είτε από οποιαδήποτε άλλη σχετική επαλήθευση αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη κατά τον κρίσιμο χρόνο που γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ κατείχε τα εν λόγω στοιχεία και με την προϋπόθεση ότι δεν προκύπτει θέμα απόρριψης του ΦΠΑ εισροών από άλλους λόγους (εικονικών στοιχείων, εικονικών εγγραφών κ.λπ.), ο έλεγχος αναγνώρισε το ΦΠΑ που είχε εκπεσθεί και ο οποίος αντιστοιχεί στην αξία των φορολογικών στοιχείων για τα οποία προσκομίσθηκαν επικυρωμένες φωτοτυπίες.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 και προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης, προσαυξάνοντας κατά 4% τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, δεδομένου ότι δεν τίθεται θέμα απόκρυψης φορολογητέας ύλης,

εφαρμόζοντας περαιτέρω προσαυξημένο συντελεστή καθαρού κέρδους κατά 80%, ήτοι Μ.Σ.Κ.Κ. 10%, προσαύξηση συντελεστή 80%, εφαρμοζόμενος συντελεστής 18% και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α. Παράνομη έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου. (άρθ.25 παρ.1 στ.ε΄ του ν.4174/2013).

Β. Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Γεγονός ανωτέρας βίας. (Νομολογία του ΣτΕ).

Γ. παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως. Άρθ.49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017.

Στις 17-05-2018 η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας Υπόμνημα το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2018 με το οποίο προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, κατατεθειμένη στην Δ.Ο.Υ. Α΄ Περιστερίου στις 21/09/2015, με την οποία γνωστοποιεί ότι τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας θα φυλάσσονται μετά την παύση των εργασιών της στην αποθήκη επί της οδού, η οποία θα παραμείνει αποθήκη της εταιρείας, με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι : «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

"3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

"α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,"

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται, γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

(«Τα βιβλία του επιτηδευματία δεν κρίνονται ως ανεπαρκή αν για λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας οφειλομένης σε σεισμό, πυρκαγιά ή θεομηνία υπάρχει καταστροφή ή απώλεια αυτών, με την προϋπόθεση της επαναδημιουργίας τους με κάθε πρόσφορο μέσο και σε χρόνο τον οποίο θα καθορίσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, καθώς και της υποβολής γνωστοποίησης της απώλειας αυτών μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.»)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994 : «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.....3.Στις περιπτώσεις β και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 : «1.Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

2.Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1: α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή 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 ίδιων 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..... Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά σαράντα τοις εκατό (40% από 14-12-2004 και μετά Ν 3296/2004). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Εξαιρετικά το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και των στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείωνΑν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.»

Επειδή, στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1018/2007 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας αναφέρεται ότι: «1.Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, προσδιορίζεται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων (ή των αγορών, κατά περίπτωση) της επιχείρησης με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους που έχουν καθοριστεί για κάθε ασκούμενη δραστηριότητα (επάγγελμα) και περιλαμβάνονται στους κοινοποιούμενους κωδικοποιημένους πίνακες. 2. Με την Ε. 2103/354/εγκ. 3/10.2.1986 διαταγή μας, με την οποία

κοινοποιήθηκαν οι για πρώτη φορά καθορισθέντες μ.σ.κ.κ. των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων, έχει διευκρινισθεί ότι στην περίπτωση που για το ασκούμενο επάγγελμα δεν έχει καθοριστεί μ.σ.κ.κ. που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα, για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτών των επαγγελματιών, εφαρμόζεται ο μ.σ.κ.κ. του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος. Σαν συναφές ή συγγενές επάγγελμα θεωρείται εκείνο που έχει ως αντικείμενο παρόμοιες ή παρεμφερείς εργασίες, λειτουργεί με τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και πραγματοποιεί το ίδιο περίπου μικτό κέρδος. (ΣΤΕ 1846/1954, 573/1962, 110/1967, εγκ. 16/1969). Εάν δεν υπάρχει ούτε συναφές ή συγγενές επάγγελμα ο συντελεστής του οποίου μπορεί να εφαρμοσθεί, τότε θα εφαρμοσθεί ο συντελεστής που θα προκύψει από τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, αφού ληφθεί υπόψη το πραγματοποιούμενο μικτό κέρδος, οι λειτουργικές δαπάνες καθώς και οι ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης (1063323/1287/A0012/3.9.2002, 1030223/597/A0012/15.4.2002, 1033153/15848/Γ0012/23.4.2002 κλπ. έγγραφά μας) και όχι ο μέσος όρος των μ.σ.κ.κ. της κατηγορίας που θα υπαγόταν το επάγγελμα αν είχε για αυτό καθοριστεί συντελεστής. Δηλαδή, σε περίπτωση που από τους ισχύοντες πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους δεν προβλέπεται συντελεστής για ένα επάγγελμα, η επιλογή του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος ή ο προσδιορισμός του συντελεστή που τελικά θα εφαρμοστεί όταν δεν υπάρχει συναφές ή συγγενές επάγγελμα, είναι θέμα πραγματικό και επομένως εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ. Σημειώνεται ότι, για να θεωρηθεί ένα επάγγελμα συναφές ή συγγενές προς ένα άλλο, οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά, δηλαδή η επιχείρηση να έχει ως αντικείμενο παρόμοιες ή παρεμφερείς εργασίες, καθώς και να λειτουργεί με τις ίδιες συνθήκες. Επίσης η έννοια των συνθηκών λειτουργίας της επιχείρησης δεν πρέπει να συγχέεται με την έννοια των φορολογικών υποχρεώσεων αυτής ως προς την τήρηση των προβλεπομένων από τον ΚΒΣ βιβλίων και στοιχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 2 του ν.2859/2000 (περί Κώδικα Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι « **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 σ' 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. 1100667/6154/1095/0014/ 11 -11-2003 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας, Δ/σης 14^{ης} ΦΠΑ – Τμήμα Α' του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών, αναφέρεται ότι:

ΘΕΜΑ: Άσκηση δικαιώματος έκπτωσης

Σε απάντηση του από 12-9-2003 εγγράφου σας σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών σε περίπτωση καταστροφής των στοιχείων των εισροών, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του κώδικα Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών

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 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ιδίου ανωτέρω άρθρου και κώδικα το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16,17,18.

3. Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 48 του ανωτέρω κώδικα, ορίζεται ότι ο προϊστάμενος Δ. Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλομένων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

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 Δ.Ο.Υ 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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

5. Κατόπιν των ανωτέρω στην περίπτωση κατά την οποία στο διενεργούμενο έλεγχο δεν προσκομίζονται λόγω απώλειας ή καταστροφής, τα τιμολόγια ή τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου και επί των όποιων στηρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. θα αναγνωρίζεται ο εκπεσθείς Φ.Π.Α., εφόσον από το σύνολο των στοιχείων που θα τεθούν υπόψη του ελέγχου (π.χ. φωτοαντίγραφα των στοιχείων, συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών αρθρ. 20 Κ.Β.Σ., στελέχη των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων εκδοτών, καταχώρηση στα βιβλία τους και απόδοση του Φ.Π.Α. κ.λπ.) είτε από οποιαδήποτε ελεγκτική ενέργεια ή επαλήθευση α π ο δ ε ι – κ ν ύ ε τ α ι ό τ ι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τον κρίσιμο χρόνο που γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. κ α τ ε ί χ ε τ α εν λόγω στοιχεία και με την προϋπόθεση βεβαίως ότι δεν τίθεται θέμα απόρριψης του φόρου εισροών από άλλο λόγο (π.χ. εικονικά στοιχεία, εικονικές εγγραφές κ.λπ.) δηλαδή στην περίπτωση σας κατά την οποία έχουν καταστραφεί τα βιβλία και στοιχεία από πυρκαγιά που αναφέρετε εκτιμάται το πραγματικό γεγονός από τον έλεγχο, πραγματοποιούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις συσχετισμού εισροών - εκροών όπως έχουν καταχωρηθεί στις δηλώσεις σας, και κρίνεται η ύπαρξη των δικαιολογητικών κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων από υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, από φωτοαντίγραφα των τιμολογίων αγοράς από τους προμηθευτές σας και βεβαίως δεν είναι δυνατόν σε μια τέτοια περίπτωση να συγκεντρωθεί το σύνολο των στοιχείων, αλλά συγκεκριμένα στοιχεία με τυχαίο τρόπο που ζητούνται από τον έλεγχο, που θα χρησιμοποιηθούν για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως εξάλλου και στην περίπτωση που υπάρχουν όλα τα στοιχεία δεν επαληθεύεται το σύνολο αυτών αλλά ένα δείγμα μέσω του οποίου σχηματίζεται βάσιμη πεποίθηση περί της ακρίβειας των εγγραφών και των πραγματοποιημένων πράξεων.

Τέλος σημειώνουμε σε κάθε περίπτωση η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και η όποια αμφισβήτηση επιλύεται στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν 2523/97, όπως ισχύει μετά τις αλλαγές με το ν 3533/06, επιβάλλεται πρόστιμο για τη μη διαφύλαξη των βιβλίων ή καταστάσεων που υποκαθιστούν βιβλία και τη μη διαφύλαξη ανά πενήντα φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία. Δεν ορίζεται από το νόμο ποιες περιπτώσεις θεωρούνται ανωτέρα

βία για την εφαρμογή της ευεργετικής διάταξης. Η διοίκηση όμως ως λόγους ανωτέρας βίας θεωρεί περιοριστικά τις περιπτώσεις σεισμού, πυρκαγιάς και θεομηνίας (παγετός, χαλάζι, πλημμύρα κλπ)- ΠΟΛ 1010/04. Το ΣΤΕ με την υπ' αριθμό 935/77 απόφασή τους έκρινε ότι, δεν επιβάλλεται πρόστιμο του ΚΒΣ στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους. Το οικονομικό αποτέλεσμα όμως υπολογίζεται εξωλογιστικά λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσδιορισμού του. Για την απόδειξη του γεγονότος, πρέπει να επιδεικνύονται στοιχεία όπως έγγραφα δημόσιων υπηρεσιών, δηλώσεις απώλειας, έκθεση της αρμόδιας υπηρεσίας και κάθε άλλο πρόσφορο και βάσιμο στοιχείο που θα πείθει τη φορολογική αρχή.

Η μη διαφύλαξη του ισοζυγίου γενικού – αναλυτικών καθολικών ή της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης καθώς και των προβλεπόμενων στοιχείων του ΚΒΣ, αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων (περ στ' παρ. 4 του άρθρου 30 του ΚΒΣ). Σύμφωνα με το τελ. εδάφιο της περ. στ', αν η μη διαφύλαξη οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας τα βιβλία δεν κρίνονται ως ανακριβή, αλλά ως ανεπαρκή (σχετικό το τελ. εδάφιο της περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΚΒΣ).

Η ευεργετική διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παρ 3 που προέβλεπε ότι τα βιβλία δεν κρίνονται ανεπαρκή όταν, η μη διαφύλαξη οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας και με την προϋπόθεση της επαναδημιουργίας τους με κάθε πρόσφορο τρόπο, καταργήθηκε με το άρθρο 45 του Ν 3427/05. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 3427/05, σκοπός της κατάργησης ήταν η άρση του περιορισμού της φορολογικής αρχής ως προς την κρίση των βιβλίων και η επαναφορά της αρχικής ρύθμισης του ΚΒΣ, **σύμφωνα με την οποία τα βιβλία κρίνονται ως ανεπαρκή όταν η μη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε ανωτέρα βία.**

Επειδή, για τον έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης εκδόθηκε αρχικά η με αριθμό της 25/11/2014 εντολή Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου, που αφορούσε τη φορολογία εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2011 έως 31/12/2011, κατόπιν εντολής της αρχής του Άρθρου 7 του Ν.3691/2008, με διάρκεια ελέγχου μετά από δύο παρατάσεις έως 29/04/2016.

Στη συνέχεια, λόγω του γεγονότος ότι η ελεγχόμενη εταιρεία είχε διακόψει τις δραστηριότητες της, εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Ν.4174/21013 η με αριθμό της 25/08/2017 Εντολή Μερικού Έλεγχου Γραφείου, στα είδη φορολογίας Εισόδημα, Φ.Π.Α., Λοιποί Φόροι, Τέλη Εισφορές, Έλεγχος Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την περίοδο 01/01/2011 έως 31/12/2011 κατόπιν εντολής της αρχής του Άρθρου 7 του Ν. 3691/2008, με διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2018, η οποία αναγράφεται στο σώμα της εντολής.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 και όχι με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013, που αφορούν την είσοδο σε

εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αναγραφής της χρονικής διάρκειας του ελέγχου στο σώμα της εντολής δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις και συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, ήτοι : α) Τη με αριθμό πρωτ. της 03/11/2017 Βεβαίωση του Ανακριτικού Γραφείου της ΠΕ. Π.Υ. Δ. Αττικής του Αρχηγείου Πυροσβεστικού Σώματος, η οποία ζητήθηκε από την, σύμφωνα με την οποία την 08/06/2017 και περί ώρα 11:50, εκδηλώθηκε πυρκαγιά σε αποθήκη πλακιδίων, ειδών υγιεινής με τον διακριτικό τίτλο, ιδιοκτησίας ακινήτου και, με ενοικιαστή την εταιρεία, στην οδό στο β) Την υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, κατατεθειμένη στην Δ.Ο.Υ. Α΄ Περιστερίου στις 21/09/2015, με την οποία γνωστοποιεί ότι τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας θα φυλάσσονται μετά την παύση των εργασιών της στην αποθήκη επί της οδού, η οποία θα παραμείνει αποθήκη της εταιρείας, με ΑΦΜ γ) Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» διατηρούσε αποθήκη επί της οδού στο και ότι ο ίδιος χώρος παρέμεινε αποθήκη και για την εταιρεία «.....», οποία έχει τα ίδια μέλη με την προσφεύγουσα ήτοι τους του και του, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS. δ) Το γεγονός ότι από την ανάλυση του λογαριασμού της, με αριθμό λογαριασμού, δεν προκύπτουν διαφορές με τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας που να μην δικαιολογούνται και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα απόκρυψης φορολογητέας ύλης. ε) Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα της Αναλυτικής Κατάστασης του τηρούμενου μηχανογραφικά βιβλίου εσόδων εξόδων, με αριθμό πράξης χειρόγραφης θεώρησης1995, το οποίο δεν προσκομίσθηκε, καθώς και αντίγραφα μέρους των αγορών που πραγματοποίησε κατά την ελεγχόμενη χρήση και τις σχετικές καρτέλες κίνησης που ζητήθηκαν από τις προμηθεύτριες εταιρείες. Βάσει των ανωτέρω, πρέπει να αναγνωριστεί το γεγονός της ανωτέρας βίας (πυρκαγιά) και ότι η μη προσκόμιση του συνόλου των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο οφείλεται σε αυτό το γεγονός. Με βάσει τα προαναφερόμενα κρίνουμε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ως Ανεπαρκή και προσδιορίζουμε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις ως κάτωθι:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ - ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφ.ΔΕΔ
Δηλωθέντα ακαθάριστα	844.569,13 €	844.569,13 €	844.569,13 €

Προσαύξηση 4%		33.782,76 €	0,00 €
Σύνολο ακαθάριστων		878.351,89 €	844.569,13 €
Εφαρμοστέος συντελεστής		18%	10%
Καθαρά κέρδη	44.442,80 €	158.103,34 €	84.456,91 €
Κωδ. επαγγέλματος	1201		
Σ.Κ.Κ. πινάκων	10%		
Αφαίρεση επιχειρ.αμοιβής	22.221,40 €	22.221,40 €	22.221,40 €
Φορολογητέα κέρδη	22.221,40 €	135.881,94 €	62.235,51 €
Ποσοστό φόρου	20%	20%	20%
Σύνολο φόρου	4.444,28 €	27.176,39 €	12.447,10 €
Προκαταβληθείς φόρος	3.410,22 €	3.410,22 €	3.410,22 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.034,06 €	23.766,17 €	9.036,88 €
Προκαταβολή φόρου	2.444,35 €	2.444,35 €	2.444,35 €
Φόρος για καταβολή	3.478,41 €	26.210,52 €	11.481,23 €

Με τα βάση των ως άνω προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, επαναπροσδιορίζουμε την υποχρέωση της προσφεύγουσας για τον Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000) σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις ως κάτωθι:

Φ.Π.Α.	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφ.ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών	876.056,30 €	909.839,03 €	876.056,30 €	0,00 €
Αξία φορολογητέων εισροών	790.595,84 €	689.364,20 €	689.364,20 €	-101.231,64 €
Φόρος εκροών	201.027,82 €	208.778,93 €	201.027,82 €	0,00 €
Φόρος εισροών	201.027,92 €	177.777,84 €	177.777,84 €	-23.250,08 €
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00 €	31.001,09 €	23.249,98 €	

Όπως φαίνεται στον ανωτέρω πίνακα προσδιορισμού κάνουμε δεκτά τα μεγέθη <<Αξία φορολογητέων εισροών>> ποσού 689.364,20 € και << Φόρος εισροών >> ποσού 177.777,84 € όπως αναλυτικά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και αποτυπώνονται στην από 29-12-2017 οικεία έκθεση έλεγχου Φ.Π.Α και ειδικότερα στην σελίδα 21 αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017): «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):

«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.

3. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. ...

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 «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»:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την

έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι πράξεις εκδόθηκαν στις 29-12-2017, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017, ο έλεγχος ορθά πραγματοποίησε υπολογισμό των πρόσθετων φόρων που προέβλεπε το άρθρο 1 του ν.2523/1997, καθώς οι διατάξεις του ν.4509/2017 ορίζουν ρητά ότι ισχύουν από 1-1-2018.

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή και κατ' επέκταση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αυτή

τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Σύμφωνα με τις λεπτομερείς οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 και της ΠΟΛ.1214/22-12-2017, οι πρόσθετοι φόροι που έχουν υπολογισθεί στις προσβαλλόμενες πράξεις μπορούν να αντικατασταθούν από πρόστιμο, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του φορολογούμενου, ως εξής:

	(Α1)	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	(Ε)
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο	Διαφορά φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πράξη 868/2017	23.249,98 €	27.899,98€	11.624,99€	8.146,79€	19.771,78€	19.771,78€
Πράξη 869/2017	9.036,88€	10.844,26€	4.518,44€	3.166,52€	7.684,96€	7.684,96€
Σύνολο		38.744,24€			27.456,75€	27.456,75€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος χρήσης 2011 (πρ.869/2017):

Διαφορά φόρου	9.036,88 €
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο	7.684,96 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.721,85 €

Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. χρήσης 2011 (πρ.868/2017):

Διαφορά φόρου	23.249,98 €
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο	19.771,78 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.021,76 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.