



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1055

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... έγγραφο συμπληρωματικών επαληθεύσεων σε αναπέμπουσα υπόθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας στην Υπηρεσία μας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3 - ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.200,00 €, λόγω:

α) ελλιπούς ή ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών, συνολικής αξίας άνω των 14.653,00 €, πρόστιμο ποσού 900,00 €,

β) μη εξόφλησης τιμολογίων μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή απλής επιταγής, πρόστιμο ποσού 300,00 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. (.....) εντολής ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 300,00 €, λόγω ελλειπούς ή ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών, συνολικής αξίας κάτω των 14.653,00 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. (.....) εντολής ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 – ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. (.....) εντολής ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 23.391,69 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 28.070,03 €, δη σύνολο φόρου 51.461,72 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. (.....) εντολής ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 5.895,48 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 6.602,94 €, δη σύνολο φόρου 12.498,42 €, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των αποτελεσμάτων βάσει λογιστικών διαφορών που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. (.....) εντολής ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 20.943,37 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 25.132,05 €, δη σύνολο φόρου 46.075,42 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση για Φ.Π.Α. μη προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων εξόδων.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. (.....) εντολής ελέγχου.

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

- 1) Στις πράξεις αναφέρεται ως εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου η υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου ενώ στις εκθέσεις μερικού ελέγχου αναφέρεται ως εντολή ελέγχου αυτή με τον αριθμό
- 2) Δεν υφίσταται ευθύνη για το γεγονός της μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ο αποχωρήσας διαχειριστής της εταιρίας εξαφάνισε το φορολογικό της αρχείο. Μετά το θάνατό του τον Φεβρουάριο του 2012, είναι αδύνατη οποιαδήποτε διαδικασία σε βάρος του.
- 3) Προσκομίζονται τριακόσια τέσσερα (304) τιμολόγια προμηθευτών.
- 4) Στην έκθεση Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 αρχικά αναφέρεται ως διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011 ενώ στην ίδια έκθεση ελέγχου στο πόρισμά της αναφέρεται ως διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της (προσκόμισης τιμολογίων προμηθευτών της) αναπέμψαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα παραπάνω, διά της υπ' αριθ. πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας (υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/..... διαβιβαστικό έγγραφο). Αναταποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./..... σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων σε αναπέμπουσα υπόθεση.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου) στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/..... κλήση σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος, η οποία της παραδόθηκε στις, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα των ΕΛ.ΤΑ.. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα, εμμένοντας στους ισχυρισμούς της περί τυπικών παραλείψεων και πλημμελειών καθώς και περί του γεγονότος ότι τα φορολογικά έγγραφα της εταιρίας έχουν αφαιρεθεί από τον προηγούμενο διαχειριστή της εταιρίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται φορολογικές πράξεις της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3 - ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 – ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκαν σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου. Η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε συνέχεια και σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκαν σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει κάθε προσβαλλόμενη πράξη σε ποια εντολή ελέγχου και σε ποια έκθεση ελέγχου εδράζεται.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... **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 συνοδευτικά 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 αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους

αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά. ...»

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 701/2001, ΔΠρΑθ 686/2008) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 701/2001 και 304/2003).

Κατά συνέπεια, ορθώς τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με τις υπ' αριθ. πρωτ./..... (Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....) συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε αναπέμπουσα υπόθεση, προβαίνει μεταξύ άλλων στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

- α) όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012), καθόσον τα τριακόσια τέσσερα (304) τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής αποτελούν μέρος των μη προσκομισθέντων τιμολογίων αγορών-δαπανών, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εξακολουθούν να κρίνονται ως ανακριβή και τα αποτελέσματα να προσδιορίζονται εξωλογιστικά. Βάσει των ανωτέρω τα αποτελέσματα της χρήσης δεν μεταβάλλονται,
- β) όσον αφορά τη φορολογία Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012), καθόσον τα τριακόσια τέσσερα (304) τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής αφορούν αγορές εμπορευμάτων, παροχές τρίτων και διάφορα έξοδα, με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και δεν περιλαμβάνονται δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Ν. 2859/2000, αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι ανωτέρω αγορές-δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 15.095,23 € πλέον Φ.Π.Α. 2.882,50 €. Κατόπιν των ανωτέρω και μετά την προσκόμιση των ανωτέρω στοιχείων, το ποσό φόρου το οποίο θα καταλογιστεί είναι 18.060,87 € (χρεωστικό ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει ελέγχου 20.943,37 € - ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας προσκομισθέντων στοιχείων 2.882,50 €),
- γ) όσον αφορά την παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, καθόσον τα τριακόσια τέσσερα (304)

τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής αποτελούν μέρος των μη προσκομισθέντων τιμολογίων αγορών-δαπανών, δεν μεταβάλλεται,

δ) όσον αφορά τις παραβάσεις της ελλιπούς ή ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών και της μη εξόφλησης τιμολογίων μέσω τραπέζης ή επιταγής, καθόσον τα τριακόσια τέσσερα (304) τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής αφορούν στοιχεία με καθαρή αξία μικρότερη των 300,00 € για τα οποία δεν υπήρχε υποχρέωση και δεν δηλώθηκαν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών ούτε υφίστατο υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή, δεν μεταβάλλονται.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει δεκτός και τα βάσει ελέγχου δεδομένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	0,00€	18.060,87 €	18.060,87 €
Πρόσθετος φόρος	0,00€	21.673,04€	21.673,04€
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€	39.733,91€	39.733,91€

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, αναφέρονται τα εξής:

α) Κατά το ελεγχόμενο οικονομικό έτος, η επιχείρηση εκπροσωπείται νόμιμα από:

- Τον με Α.Φ.Μ. έως/2012
- Σήμερα εκπροσωπείται νόμιμα από την διαχειρίστρια και μη εταίρο με Α.Φ.Μ. (Σελ. 3 από 11 της έκθεσης ελέγχου),

β) Επιδόθηκε πρόσκληση για προσκόμιση των δικαιολογητικών δαπανών διαφήμισης και αποσβέσεων της χρήσης 2012 (Σελ. 4 από 11 της έκθεσης ελέγχου),

γ) Δεν καταχωρήθηκαν εννέα (9) τιμολόγια εκδόσεως 2012 (Σελ. 5 από 11 της έκθεσης ελέγχου) και

δ) Υποβλήθηκαν ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 (Σελ. 11 από 11 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και από το σώμα της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η ελεγχόμενη περίοδος είναι η 01/01-31/12/2012.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

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 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, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « **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, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 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.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **23.391,69 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	28.070,03€	11.695,85€	9.050,24€	20.746,09€	20.746,09€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013:

Διαφορά φόρου: **5.895,48 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (112%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.602,94€	2.947,74€	2.280,96€	5.228,70€	5.228,70€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011:

Διαφορά φόρου: **18.060,87 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	21.673,04€	9.030,44€	6.987,75€	16.018,19€	16.018,19€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

β) την **επικύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστικής πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3 - ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

Πρόστιμο	1.200,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 - ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (τροποποίηση αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μη αναγνώριση πιστωτικού ποσού	1.439,28€	1.439,28€
Διαφορά φόρου	21.952,41€	21.952,41€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	28.070,03€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		11.695,85€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		9.050,24€
Σύνολο φόρου για καταβολή	51.461,72€	44.137,78€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (τροποποίηση αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μη αναγνώριση πιστωτικού ποσού	45,33€	45,33€
Διαφορά φόρου	5.850,15€	5.850,15€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.602,94€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		2.947,74€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		2.280,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.498,42€	11.124,18€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 (με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	20.943,37€	18.060,87€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	25.132,05€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		9.030,44€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		6.987,75€
Σύνολο φόρου για καταβολή	46.075,42€	34.079,06€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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