



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 01-12-2017
Αριθμός Απόφασης: 2309

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, που κατοικεί στη, επί της οδού, ως πρώην εταίρου και νομίμου εκπροσώπου της διαλυθείσης ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.**, η οποία είχε έδρα στον **επί της οδού**, κατά της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Το υπ. αριθ. πρωτ. υπόμνημα του, με **ΑΦΜ**, προς την Υπηρεσία μας.
6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, ως πρώην εταίρου και νομίμου εκπροσώπου της διαλυθείσης ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.**, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ως άνω εταιρία από τη **Δ.Ο.Υ.**, σε εκτέλεση της υπ. αριθ. σχετικής εντολής ελέγχου (αρχική εντολή), για τη διαχειριστική περίοδο συντάχθηκε μεταξύ των άλλων η από Έκθεση Μερικού Φ.Π.Α. (Άρθρο 48, Ν.2859/2000).

Σημειώνεται ότι με την υπ. αριθ. αρχική εντολή του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** δόθηκε εντολή να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προαναφερόμενης εταιρίας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν πρέπει να επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο της με αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της με **Α.Φ.Μ.**, ύψους ΕΥΡΩ 2.717,91. Λόγω όμως της μη ανταπόκρισης της εν λόγω εταιρίας στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου, σε αντικατάσταση της αριθ. αρχικής εντολής ελέγχου, με την οποία επεκτάθηκε ο έλεγχος σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. (Άρθρο 48, Ν.2859/2000) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας με την επωνυμία συνολικός φόρος **ΕΥΡΩ 260.901,63**.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο, με **ΑΦΜ**, ως πρώην εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπος της διαλυθείσης ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.**, (Συμφωνητικό διάλυσης της εταιρίας), ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και να γίνει λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων για τους παρακάτω λόγους:

1. Παρανόμως και καταχρηστικώς ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης

εξωλογιστικά.

2. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της, διότι εκδόθηκε χωρίς να χορηγηθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.
3. Ουδέποτε έλαβε πρόσκληση από τη **Δ.Ο.Υ.** για την προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και ως εκ τούτου δεν υπέπεσε στην φορολογική παράβαση της μη επίδειξης βιβλίων και στοιχείων.
4. Δεν εφαρμόστηκε η αρχή της αναλογικότητας διότι τα μέτρα που επιβλήθηκαν και οι έννομες συνέπειες του ελέγχου ήταν δυσανάλογα σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Αναφορικά με τον πρώτο και τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 2§1 του ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, **διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση**».

Επειδή, στο άρθρο 13§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, στο άρθρο 7 Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

- α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.
- β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία».

Επειδή, στο άρθρο 7 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι: « 7.1.2 Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς

αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 4 του ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: «4. 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, 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, στο άρθρο 30§1,2 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2.Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α).....β).....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. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή, στο άρθρο 32§1,2 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή **τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους....2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. **Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%)**. Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31,

συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

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 2490/84, 701/2001)** 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 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει, καθ' οιανδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον σχετικώς οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο, ο οποίος εμφανίζεται για έλεγχο. Η υποχρέωσή του αυτή συνίσταται, ειδικότερα, στη λήψη των μέτρων, τα οποία είναι αναγκαία, ώστε τα βιβλία και στοιχεία να τίθενται υπ' όψιν του διενεργούντος τον έλεγχο υπαλλήλου της φορολογικής αρχής οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, έστω και αν ο επιτηδευματίας ή ο επιφορτισμένος με την τήρησή τους υπάλληλος απουσιάζουν. Περαιτέρω, προκειμένου να προχωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί από αυτήν ή ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν τήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα τηρηθέντα από την τελευταία βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή. Επομένως, μόνον εφ' όσον καταστεί ανέφικτη η ανεύρεση των τηρηθέντων από το φορολογούμενο βιβλίων και στοιχείων ή εφ' όσον ο τελευταίος αρνηθεί την παράδοσή τους προς έλεγχο στην φορολογική αρχή ή εφ' όσον δεν γνωστοποιήσει στην ανωτέρω αρχή κάθε μεταβολή της διεύθυνσεως της κατοικίας ή έδρας αυτού, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η ανεύρεση του φορολογουμένου και ο έλεγχος των τηρηθέντων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, επιτρέπεται να καθορίσει η φορολογική αρχή εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, απαιτείται, όμως, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να βεβαιώνεται ότι η φορολογική αρχή κατέβαλε προηγουμένως τη δέουσα προσπάθεια για την ανεύρεση της κατοικίας του φορολογούμενου. **Εξάλλου, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της φορολογικής αρχής για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή**

του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς του. Τα ανωτέρω, όμως, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου είναι εξαιρετικώς δυσχερής, η απόδειξη δε της συνδρομής της προϋποθέσεως αυτής βαρύνει τη φορολογική αρχή. (ΣΤΕ 1038/2011).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 1, 2 και 3 του Ν.4174/2013** «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1249/1.12.2014 του Υπουργείου Οικονομικών της ΓΓΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, όπου μεταξύ άλλων στην παρ Δ' ορίζονται τα εξής: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: 1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.

2. Στην περίπτωση που τα ως άνω πρόσωπα απουσιάζουν από την οικία τους το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή οποιονδήποτε από του συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

3. Στην περίπτωση που τα παραπάνω πρόσωπα απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.

4. Προκειμένου να είναι έγκυρη η επίδοση, όταν η παράδοση του επιδοτέου εγγράφου γίνεται κατά περίπτωση σε σύζυγο ή σύνοικο κ.λ.π. είτε σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π., προϋπόθεση είναι να μην ευρεθεί από το όργανο επιδόσεως, δηλαδή να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από την οικία ή το κατάστημα κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η επίδοση (δηλαδή ο ίδιος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού) και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία, μαζί με το όνομα και τη ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο ως συζύγου ή συνοίκου κ.λ.π. ή ως συνεταίρου, συνεργάτη, υπαλλήλου κ.λ.π.

Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι σε περίπτωση που το επιδοτέο έγγραφο παραδίδεται σε σύνοικο μεν, αλλά όχι συγγενή ή υπηρέτη θα πρέπει στην έκθεση επίδοσης να βεβαιώνεται ότι στην κατοικία εκείνου προς τον οποίο απευθύνεται η επίδοση δεν βρέθηκαν σύνοικοι συγγενείς ή υπηρέτες του.

5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση»,

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. αν και η Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος απέστειλε ταχυδρομικώς με συστημένη επιστολή προς τον διαχειριστή της ελεγχόμενης (Α.Φ.Μ.), αρχικά στις την υπ. αριθ., Πρόσκληση Προσκόμισης Λογιστικών Αρχείων και Στοιχείων, της χρήσης και στη συνέχεια, στις, την υπ. αριθ. Δεύτερη Πρόσκληση, Προσκόμισης Λογιστικών Αρχείων και Στοιχείων, της χρήσης, στο εύλογο χρονικό διάστημα των πέντε (5) ημερών και επιπρόσθετα προχώρησε στις σε θυροκόλληση της υπ. αριθ. Δεύτερης Πρόσκλησης στην κύρια είσοδο της κατοικίας του, **με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου και συνεπώς ορθώς ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία ανακριβή και προχώρησε σε λογιστικό και εξωλογιστικό λογαριασμό των αποτελεσμάτων, **εφόσον σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, κρίσιμος χρόνος για την κρίση των βιβλίων είναι ο χρόνος του ελέγχου** και αφετέρου η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου καθιστούσε ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Επιπρόσθετα, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων έλαβε πρόσκληση από τη Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και γνώριζε ότι θα διενεργηθεί έλεγχος στην εταιρία με την επωνυμία**

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 20 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει.

2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, στο άρθρο 6 παρ. 1 του Ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να

καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις (θυροκόλληση στην κύρια είσοδο του σπιτιού του) το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθ. 28 Ν.4174/2013) – Κλήση προς Ακρόαση, που αφορούσε τον υπό εξέταση έλεγχο, τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και δεν τίθεται θέμα ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 2859/2000 και Ν 2523/1997 που ρυθμίζουν το Φ.Π.Α. και τους πρόσθετους φόρους, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου εισοδήματος και των πρόσθετων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, δεν μπορεί να τεθεί θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι η επίμαχη παράβαση αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Επίδραση των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων στην τελική κρίση του ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων, με το από Υπόμνημα του προς την Υπηρεσία μας (αρ. πρωτ.) μας προσκόμισε τα κάτωθι βιβλία και στοιχεία της εταιρίας με **Α.Φ.Μ.**: α) ντοσιέ με φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών, έτους, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 345.936,04 και Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 50.132,79 β) θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις Εσόδων – Εξόδων για το έτος (σελ με Α.Π.Θ. της **Δ.Ο.Υ.**, για τους μήνες Ιανουάριο – Αύγουστο και σελ, με Α.Π.Θ./..... της **Δ.Ο.Υ.**, για τους μήνες Σεπτέμβριο - Δεκέμβριο) και γ) Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, έτους της εταιρίας, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί στη **Δ.Ο.Υ.**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή, τα ανωτέρω βιβλία και στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της η **Δ.Ο.Υ.**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση η Υπηρεσία μας προχώρησε στις παρακάτω κρίσεις λαμβάνοντας υπόψη τα νέα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία προκειμένου να διαπιστώσει εάν μπορούν τα νέα στοιχεία να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Επειδή, από αντιπαραβολή που έγινε διαπιστώθηκε ότι τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών είχαν καταχωρηθεί στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, έτους της εταιρίας, όμως η συνολική καθαρή τους αξία ανερχόταν σε ΕΥΡΩ 345.936,04 με αναλογούντα Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 50.132,79 ενώ η συνολική καθαρή αξία των καταχωρημένων αγορών και δαπανών στις θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις Εσόδων – Εξόδων, για το έτος, ανερχόταν σε ΕΥΡΩ 551.460,24 με αναλογούντα Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 83.316,20. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν προσκομίστηκαν τελικά φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 205.524,20 με αναλογούντα Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 33.183,41.

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την κρίση των βιβλίων είναι ο χρόνος του ελέγχου, η προσκόμιση εκ των υστέρων, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, βιβλίων και στοιχείων δε δύναται να ανατρέψει το χαρακτηρισμό των βιβλίων, από τον έλεγχο, ως ανακριβών. Επιπρόσθετα, λόγω της προσκόμισης μέρους μόνο των στοιχείων, χρήσης, της εταιρίας στην Υπηρεσία μας (δεν προσκομίστηκε μεγάλο πλήθος φορολογικών στοιχείων αγορών - δαπανών, μεγάλης συνολικής αξίας συγκριτικά με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης στη χρήση αυτή) ακόμα και με τα νέα δεδομένα καθίσταται αντικειμενικά αδύνατο να διενεργηθούν πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων όπως έλεγχος ορθής καταχώρησης αγορών - δαπανών, και έλεγχος της ακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων και ως εκ τούτου παραμένει ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4, περ. ε' του Κ.Β.Σ. (Π.Σ. 186/92).

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 30 παρ. 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που

πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».....

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: 1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

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

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

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

Επειδή, με το υπόμνημα προς την υπηρεσία μας προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών έτους, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 345.936,04 και Φ.Π.Α ΕΥΡΩ 50.132,79, η εταιρία με **Α.Φ.Μ.** μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκρών το Φ.Π.Α των φορολογικών αυτών στοιχείων αγορών και δαπανών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** ως πρώην εταίρου και νομίμου εκπροσώπου της διαλυθείσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.** κατά το μέρος που αφορά τη μεταβολή του Φ.Π.Α. που επιβλήθηκε στην εταιρία με την με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	831.911,08	899.980,00	899.980,00	68.068,92
Αξία φορολογητέων εισροών	741.849,93	0,00	345.936,04	395.913,89
Φόρος εκροών	127.298,70	137.714,94	137.714,94	10.416,24
Υπόλοιπο φόρου εισροών	127.298,70	19.123,29	69.255,91	-58.042,79
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00	118.591,65	68.459,03	68.459,03
Πλέον πρόσθετοι φόροι	0,00	142.309,98	82.150,84	82.150,84
Σύνολο για καταβολή	0,00	260.901,63	150.609,87	150.609,87

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.