



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 20/11/2017

Αριθμός απόφασης: 5954

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα « Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα Παλαμά Καρδίτσας, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		15/05/2017	30/05/2017	Εισόδημα	01/01/2011- 31/12/2011	73.385,03
2		15/05/2017	30/05/2017	Εισόδημα	01/01/2012- 31/12/2012	4.806,84
3		15/05/2017	30/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2011- 31/12/2011	14.752,41
4		15/05/2017	30/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2012- 31/12/2012	12.904,94
5		15/05/2017	30/05/2017	Φ.Π.Α.	01/01/2011- 31/12/2011	Μείωση Πιστωτικού Υπολοίπου 13.572,27

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15/05/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 33.662,86 €, πλέον 39.722,17 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.477,75 €, πλέον 2.329,09 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι βάσει των διαπιστώσεων της από 15/05/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, η προσφεύγουσα παρουσίαζε απογραφές εμπορευμάτων –πρώτων υλών για τις χρήσεις 2011 -2012 για τα οποία απαιτούνταν χώρο αποθήκευσης τον οποίο η προσφεύγουσα δεν διαθέτει (δεν υπάρχουν δηλωμένα υποκαταστήματα ή αποθήκες) και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τις χρήσεις 2011 -2012 ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94.

γ) Με την υπ' αριθ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 14.752,41 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997 όπως ισχύει με το άρθρο 7 του Ν 4337/2015) λόγω παράβασης των διατάξεων 2, 12, 17 & 19 του Κ.Β.Σ..

δ) Με την υπ' αριθ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 12.904,94 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997 όπως ισχύει με το άρθρο 7 του Ν 4337/2015) λόγω παράβασης των διατάξεων 2, 12, 17 & 19 του Κ.Β.Σ..

Οι παραβάσεις αφορούν 1) τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός στοιχείου αξίας 59.009,65 € για πώληση προϊόντων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 και 2) τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός στοιχείου αξίας 51.619,76 € για πώληση προϊόντων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ.1 κ των άρθρ.12,17, & 19

του Π.Δ.186/92, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρ. 5 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρθρ. 7 του Ν.4337/2015.

ε) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο από 22.309,61 € σε 8.737,34 €.

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

- 1) Εσφαλμένα κρίθηκαν ανακριβή τα βιβλία καθόσον δεν συνέτρεχε μία εκ των περιοριστικά αναφερομένων περιπτώσεων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 30 του π.δ. 186/1992
- 2) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν οι απογραφές κατά τις χρήσεις 2011 και 2012
- 3) Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι τα εμπορεύματα αυτά επωλήθησαν από εμένα προς τρίτους (χωρίς μάλιστα να προσδιορίζει ποιοι είναι αυτοί) άνευ εκδόσεως σχετικών παραστατικών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ορίζεται ότι: «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. ε. δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδεύματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα 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 αυτό αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους, β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο, γ) **Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ**, δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού, ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: « **4.** Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

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

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

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

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα:

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

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

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

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

Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: « **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:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) ...

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) ...

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 από 15/05/2017 εκθέσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. αναφέρεται ότι:« Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν με βάση το άρθρο 28 §2 του Ν. 3296/04 (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004) και τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005) καθώς και τις § 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β' 706/25.5.2005), διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η ανωτέρω επιχείρηση κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων είχε έσοδα από την σύναψη σύμβασης με τηνοπότε και τα όποια έσοδά της προερχόταν από την συναλλαγή με την και τα παραστατικά (τιμολόγια πώλησης κλπ) εκδιδόταν στα πλαίσια της ανωτέρω σύμβασης. Ο μόνος πελάτης της ελεγχόμενης επιχείρησης ήταν η, τα ακαθάριστα έσοδα προέρχονται όλα από τις συμβάσεις της ελεγχόμενης με την Οι αγορές αφορούν πρώτες ύλες και προϊόντα, υπηρεσίες σε σχέση πάντα με την, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου

Ακόμη, βάσει των στοιχείων των απογραφών προκύπτει ότι η ανωτέρω επιχείρηση παρουσίασε αγορές κατά τις φορολογικές περιόδους :

α) Για την φορολογική περίοδο 2011 : αγορές εμπορευμάτων (1.455,46 €) και πρώτων υλών (694.987,19 €) χρήσης 2011 και παρουσιάζει απογραφή λήξης εμπορευμάτων αξίας 52.687,19 € και β) Για την φορολογική περίοδο 2012: μεταφέρει ως απογραφή έναρξης εμπορευμάτων την απογραφή λήξης εμπορευμάτων αξίας 52.687,19 € χρήσης 2011 και αγορές πρώτων υλών (46.089,07 €) χρήσης 2012 και παρουσιάζει απογραφή λήξης εμπορευμάτων αξίας 98.776,26€.

Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτές τις ανωτέρω απογραφές διότι : 1) Η ανωτέρω επιχείρηση παρουσίαζε απογραφές εμπορευμάτων – πρώτων υλών για τις χρήσεις 2011-2012 για τα οποία απαιτούνταν χώρος αποθήκευσης τον οποίο η ανωτέρω επιχείρηση δεν διαθέτει (δεν υπάρχουν δηλωμένα υποκαταστήματα ή αποθήκες), 2) Η ανωτέρω επιχείρηση είχε ως μόνο πελάτη βάσει των βιβλίων της και των συμφωνητικών που είχε καταθέσει την επιχείρησημε ΑΦΜ:της οποίας Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος είναι ο κ. (πατέρας του εταίρου της ελεγχόμενης επιχείρησης), 3) Τα ποσά των συμβάσεων (πρώτη σύμβαση με ημερομηνία σύνταξης 28/07/2009 ποσού 920.000,00 € πλέον ΦΠΑ και δεύτερη σύμβαση με ημερομηνία σύνταξης 01/08/2011 ποσού 45.000,00 € πλέον ΦΠΑ σύνολο 965.000,00 € πλέον ΦΠΑ 23%.)

έχουν καλυφθεί (διασταύρωση συγκεντρωτικών δηλώσεων πελατών – προμηθευτών ετών 2010 & 2011) δηλώνοντας ως ποσά συναλλαγών για το έτος 2010 το ποσό των 640.000,00 € με πλήθος συναλλαγών 2, και για το έτος 2011 το ποσό των 642.300,00 € με πλήθος συναλλαγών 8, για τα έτη 2009 και 2012 δεν δηλώθηκε ως προμηθευτής από καμία επιχείρηση, 4) Μετά την έκδοση των ανωτέρω στοιχείων η ελεγχόμενη επιχείρηση παρόλο που καλύφθηκαν τα ποσά των συμβάσεων συνέχισε να προμηθεύεται εμπορεύματα-πρώτες ύλες για την επιχείρησημε βάση τα δεδομένα των βιβλίων της χωρίς όμως να έχουν εκδοθεί τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών που να αποδεικνύει την χρήση αυτών έτσι ώστε να αποδεικνύεται και η οφειλή του πελάτη και τα εμφανίζει στα βιβλία της ως απογραφή, 5) Με βάση τα δεδομένα των βιβλίων της η ανωτέρω ελεγχόμενη επιχείρηση φαίνεται ότι κατά την χρήση 2011 προμηθεύτηκε εμπορεύματα – πρώτες ύλες για τηντις οποίες δεν τις διέθεσε προς τον πελάτη της συνεχίζει και κατά το έτος 2012 να προμηθεύεται εμπορεύματα –πρώτες ύλες για τηνχωρίς να τα διαθέτει και χωρίς να υπάρχει χώρος εναπόθεσης αυτών (αποθηκευτικός χώρος), 6) Από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της ανωτέρω επιχείρησης (.....) προέκυψε ότι δεν υπάρχει ο απαιτούμενος αποθηκευτικός χώρος ούτε ο όγκος των εμπορευμάτων της απογραφής ούτε υπάρχει κάποιος άλλος ενοικιαζόμενος χώρος ως αποθηκευτικός για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Επιπλέον:

Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος για τις : α) διαχειριστική περίοδο από 14-04-2009 έως 31-12-2010 και β) διαχειριστική περίοδο από 01-01-2013 έως 31-12-2013 δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, κρίνει τα τηρηθέντα βιβλία ειλικρινή.

Για τις : α) διαχειριστική περίοδο από 01-01-2011 έως 31-12-2011 και β) διαχειριστική περίοδο από 01-01-2012 έως 31-12-2012 διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, κρίνει τα τηρηθέντα βιβλία ανακριβή. Προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών όπως αναπτύσσονται διεξοδικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης ως ανεπαρκή και ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά και εξωλογιστικά και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: « Ωστόσο, η δήθεν αυτοψία έλαβε χώρα το έτος 2016, ήτοι 4 και 5 αντιστοίχως έτη μετά τις επίμαχες χρήσεις 2011, 2012, σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υφίσταντο πλέον τα εμπορεύματα αυτά, διότι είχαν πωληθεί από εμένα προς την προκειμένου να τα χρησιμοποιήσω κατά την κατασκευή του χώρου των γραφείων της τελευταίας. Τούτο αποδεικνύεται από το προσκομιζόμενο μετ' επικλήσεως υπ' αρ. 8/26-8-2016 δελτίο αποστολής -τιμολόγιο για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 61.590,80 € εκδοθέν από εμένα προς τηνμε τον επισυναπτόμενο σε αυτό αναλυτικό πίνακα υλικών, το οποίο δεν επεδείχθη

στον έλεγχο καθότι αφορούσε χρήση η οποία δεν ελεγχόταν στην προκειμένη περίπτωση και δεν μου ζητήθηκε η προσκόμιση στοιχείων για μεταγενέστερες των ελεγχόμενων χρήσεις.

Εξάλλου, κατά τη διενέργεια του ελέγχου στην επιχείρηση μου οι αρμόδιοι υπάλληλοι επισκέφθηκαν μόνο τους χώρους των γραφείων μου και δεν ζήτησαν να ερευνήσουν τους χώρους αποθήκευσης των εμπορευμάτων μου ούτε καν ρώτησαν εάν υφίστανται τέτοιοι χώροι.

Ακόμη και κατά τη διενεργηθείσα αυτοψία στις εγκαταστάσεις της ο έλεγχος ζήτησε να δει τα μηχανήματα οπότε του επεδείχθη ο χώρος του συσκευαστηρίου και της παραγωγής, όχι όμως και οι υπόγειες αποθηκευτικές εγκαταστάσεις της εταιρείας, στις οποίες φυλάσσονταν τα επίμαχα εμπορεύματα. Οι αποθηκευτικές αυτές εγκαταστάσεις είναι εκτάσεως 324 τ.μ..

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 27 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:« 3. Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους.

Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου.....».

Επειδή, από το βιβλίο απογραφών δεν προκύπτει ότι οι κρινόμενες απογραφές είχαν καταχωρηθεί ότι βρίσκονταν στο χώρο της, εφόσον όπως ομολογείται και αποδεικνύεται από την κρινόμενη προσφυγή, τα εμπορεύματα και οι πρώτες ύλες βρίσκονταν εκεί.

Επειδή, η αυτοψία που διενεργήθηκε το έτος 2016 έγινε στην έδρα της προσφεύγουσας, και όχι στην

Επειδή, η προσκόμιση από την προσφεύγουσα του με αρ. 8/26-8-2016 δελτίο αποστολής -τιμολόγιο για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 61.590,80 € προς την, αποδεικνύει ότι τα αποθέματα βρίσκονταν στα χέρια της και εφόσον από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της ανωτέρω επιχείρησης (.....) προέκυψε ότι δεν υπάρχει ο απαιτούμενος αποθηκευτικός χώρος, ούτε βρέθηκε ο όγκος των εμπορευμάτων της απογραφής ούτε υπάρχει κάποιος άλλος ενοικιαζόμενος χώρος ως αποθηκευτικός για τις ανάγκες της επιχείρησης, συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15/05/2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 29/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜκαι την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		15/05/2017	30/05/2017	Εισόδημα	01/01/2011-31/12/2011	73.385,03
2		15/05/2017	30/05/2017	Εισόδημα	01/01/2012-31/12/2012	4.806,84
3		15/05/2017	30/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2011-31/12/2011	14.752,41
4		15/05/2017	30/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2012-31/12/2012	12.904,94
5		15/05/2017	30/05/2017	Φ.Π.Α.	01/01/2011-31/12/2011	Μείωση Πιστωτικού Υπολοίπου 13.572,27

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012

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

Διαφορά φόρου	33.662,85
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	39.772,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.385,03

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013

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

Διαφορά φόρου	2.477,75
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.329,09
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.806,84

Κ.Β.Σ.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2011

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 17.752,41 € .

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 12.904,94 € .

Φ.Π.Α.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2011

Πιστωτικό ποσό για έκπτωση: 8.737,34 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η 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.