



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 25.09.2017

αριθμός απόφασης 5283

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 Απόφαση 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 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: «.....» με έδρα στην οδό «.....» Τ.Κ. 71306 Ηράκλειο Κρήτης κατά της υπ.αρ. «.....»/12-12.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναγραφόμενη στην παράγραφο 4, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, την έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης
6. Την από 16.05.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-12-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. 53.007,55 €, πλέον 63.609,06 € πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς (μηδενικής) εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., **ήτοι συνολικό ποσό 116.616,61 €.**

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία για την διαχειριστική χρήση 01/01/2011-31/12/2011 υπέβαλε τις παρακάτω δηλώσεις :

α) την με α/α «.....»/2012 μηδενική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. καθώς και τις με α/α «.....»/2011, «.....»/2011, «.....»/2011, «.....»/2012 μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.(σελ.21 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α.)

β) την με α/α «.....»/2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2012 (διαχ. χρήση 2011) καθώς και το Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών Έντυπο (Ε3), μηδενικό χωρίς να δηλώνει ακαθάριστα έσοδα, αγορές, δαπάνες συνεπώς κέρδη ή ζημιές και στην εκκαθάριση της δήλωσης ζητά ως επιστροφή την προκαταβολή φόρου που προέκυψε από το προηγούμενο οικ. έτος 2011, ποσόν 142,70 ευρώ.(σελ.6 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α)

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε για την χρήση 2011 Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).ενώ από τις δηλώσεις Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων της προσφεύγουσας δηλώθηκε ως προμηθευτής με πλήθος στοιχείων δυο(2) αξία στοιχείων ποσόν 230.467,62 ευρώ και ως πελάτης πλήθος στοιχείων εξι(6) και αξία στοιχείων ποσόν 6.785,01 ευρώ.(σελ.7 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α)

Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών που της ζητήθηκαν με τις αρ.πρωτ. «.....»/2016 και αρ.πρωτ. «.....»/2016 προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου. (σελ.4 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α)

Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε Φ.Π.Α. εκρών, στην συνολική αξία των στοιχείων για τα οποία η προσφεύγουσα δηλώθηκε ως προμηθευτής από τους αντισυμβαλλόμενους (επιτηδευματίες) ποσόν 230.467,62 ευρώ με τον ισχύοντα συντελεστή 23% ,ήτοι ποσόν ΦΠΑ Φ.Π.Α. 53.007,55 €, πλέον 63.609,,06 € πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς (μηδενικής) εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό «.....»/12-12-2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

A.1) Η έκθεση έλεγχου δεν αναφέρει σαφώς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να μπορεί να διαγνώσει από το δικαστήριο σας η νομιμότητα και η βασιμότητα του έλεγχου αυτού, η έλλειψη του οποίου καθιστά νομικώς πλημμελή την εν λόγω έκθεση έλεγχου και κατ'ακολουθία τις επί τη βάσει αυτής εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

2) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα διότι στηρίζεται σε έκθεση έλεγχου που συντάχθηκε πέραν του εύλογου χρόνου, αλλά και η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη συντάχτηκε καθ υπέρβαση του εύλογου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως.

Ο εύλογος χρόνος ανάγεται σε νομικό γεγονός το οποίο δεν πρέπει να εξομοιωθεί με παραγραφή αλλά με τη δημιουργία κατάστασης της οποίας η μετά την πάροδο εύλογου διαστήματος ανατροπή θα προσέκρουε στην ανάγκη της ασφάλειας των διοικητικών σχέσεων η οποία ανάγκη διέπει πάντοτε το δίκαιο των διοικητικών πράξεων. Υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 33 του Ν.1882/1990 και της Πολ.1130/17.09.2010, οι ενέργειες της φορολογικής αρχής τόσο στη σύνταξη της έκθεσης έλεγχου όσο και της έκδοσης και επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης έχουν υπερβεί τον εύλογο χρόνο ενέργειας που τάσσεται από τις διατάξεις αυτές ,αφού η ημερομηνία από την διαπίστωση των δήθεν τελεσθεισών από μένα παραβάσεων οι οποίες φέρεται να διαπιστώθηκαν με την με χρονολογία 5-6-2015 εντολή έλεγχου και επομένως η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως(12-12-2016) υπερέβη κατά πολύ την προθεσμία του μηνός.

B. Η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ακυρωτέα και για το λόγο αυτό. Εν προκειμένω είναι προφανής η ακαταλληλότητα και μη αναγκαιότητα του μέτρου της επιβολής του εν λόγω εξοντωτικού προστίμου, με δεδομένη τόσο την εν γένει οικονομική και περιουσιακή μου κατάσταση όσο και το μέγεθος της δήθεν διαπιστωθείσας παράβασης, το οποίο δεν δικαιολογεί την επιβολή του προστίμου για κάθε αυτοτελή παράβαση.

Γ. Η προσβαλλόμενη απόφαση παρίσταται πλημμελώς αιτιολογημένη, στο μέτρο που δεν έλαβε υπ όψιν της τη διάταξη του άρθρου 30 παρ.3 του ν.2238/1994, σύμφωνα με την οποία η κρίση της φορολογικής αρχής για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων «πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.» και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας στις 230.467,62 ευρώ χωρίς να εξειδικεύει αν για τον υπολογισμό ελήφθησαν υπ όψιν όλα εκείνα τα στοιχεία που προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 30 παρ.2 περιπτ. γ του ν.2238/1994 και ειδικότερα η έκταση της συναλλακτικής δράσης, το είδος και οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Δ. Η προσβαλλόμενη απόφαση εξεδόθη κατά παράβαση του άρθρου περαιτέρω, στο άρθρο 32 παρ.2 του ν.2238/1994 όπου ορίζεται ότι: « 1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία [.....] προσδιορίζεται ξελογιάστηκε [.....] 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα[.....] Έσφαλλε η προσβαλλόμενη όταν κατά τον καθορισμό του ύψους των καθαρών κερδών της εταιρείας προσαύξησε τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά 100%(από 25 σε 50) δεδομένου ότι η περίπτωση της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των περιοριστικών αναφερόμενων περιπτώσεων της διατάξεως αυτής, ενώ θα έπρεπε να τον έχει προσαυξήσει κατά 50%(από 25 σε 37,5) όπως ορίζεται για τις λοιπές περιπτώσεις του Κ.Β.Σ.

A. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η έκθεση έλεγχου δεν αναφέρει σαφώς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία, και η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα διότι στηρίζεται σε έκθεση έλεγχου που συντάχθηκε πέραν του ευλόγου χρόνου, αλλά και η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη συντάχθηκε καθ υπέρβαση του εύλογου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο

και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 & 3 του **Ν. 2859 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 2 «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,[.....]

Άρθρο 3 «Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.2859/2000 όπως ίσχυε κατά το έτος **2011 ο συντελεστής Φ.Π.Α. ορίζεται σε ποσοστό 23%** (άρθρο 4 παρ.1 ν.3845/2010 από 01-07-2010).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης φόρου

«1. 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, σύμφωνα με το άρθρο 48 του **Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.)**

Άρθρο 48 - Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο.

2.....

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος 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 περιέρχονται σ' αυ-

τόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Άρθρο 20 Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.

« Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου" κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο. Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.[.....]

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται ανά περίπτωση της παραγράφου 1 τα εξής:

α. Στις καταστάσεις των υπόχρεων της περίπτωσης α', το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση και ο Α. Φ. Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή επωνυμίας, ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης.[.....]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 31 του Ν.2238/1994(ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 30 Ακαθάριστο εισόδημα

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) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

Άρθρο 31 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

"1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων,"με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος"

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1102/2017 ορίζεται ότι:

Περίληψη

«[.....] Εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί τότε μόνον όταν οι ανακρίβειες η ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν απολύτως αδύνατες τις ελκτικές επαληθεύσεις[.....]»

Επειδή, με την αρ. «.....»/05-06-2015 εντολή έλεγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διενέργησε έλεγχο , και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την με α/α «.....»/2012 μηδενική εκκαθαριστική δήλωση καθώς και μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.(σελ.21 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α.) , την με α/α «.....»/2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 καθώς και το Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών Έντυπο(Ε3) μηδενικό χωρίς να δηλώνει ακαθάριστα έσοδα, αγορές, δαπάνες συνεπώς κέρδη η ζημιές, ενώ από τις δηλώσεις Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων της προσφεύγουσας δηλώθηκε ως προμηθευτής με πλήθος στοιχείων δυο(2) και αξία στοιχείων ποσόν 230.467,62 ευρώ .(σελ.5 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α), και ως πελάτης με πλήθος στοιχείων εξι(6) συνολικής αξίας 6.785,01 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, καθιστά απολύτως αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθευσεις και τον λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος για την διαχ. χρήση 2011,ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε για την διαχ. χρήση 2011 ΦΠΑ εκροών επί της συνολικής αξίας των στοιχείων που δηλώθηκε ως προμηθευτής από τους αντισυμβαλλόμενους (επιτηδευματίες) ποσόν 230.467,62 ευρώ, με τον ισχύοντα συντελεστή 23% σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) πλέον πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 26 ν.3943/2011 με ανώτατο ποσοστό των πρόσθετων φόρων 120% του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, απορρίπτοντας τις δηλωθείσες δαπάνες των προμηθευτών της ελεγχόμενης καθώς η ίδια η προσφεύγουσα-ελεγχόμενη εταιρεία δεν άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών υποβάλλοντας μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διότι η έκθεση έλεγχου δεν αναφέρει σαφώς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία είναι αναπόδεικτος και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν.2859 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 57 «Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.»

Επειδή, για την κρινόμενη διαχειριστική χρήση 01/01/2011-31/12/2011 το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του Φ.Π.Α. παραγράφεται στις 31-12-2017.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε την προσβαλλόμενη πράξη στις 16-03-2017 με συστημένη επιστολή (σελ.2 έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ.) εντός των περιοριστικών προθεσμιών (5ετους παραγραφής) του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή Φ.Π.Α., ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διότι στηρίζεται σε έκθεση έλεγχου που συντάχθηκε πέραν του ευλόγου χρόνου, αλλά και η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη συντάχθηκε καθ υπέρβαση του εύλογου χρόνου, ήτοι την προθεσμία του ενός μηνός ,από την ημερομηνία 5-6-2015 της εντολής έλεγχου και την ημερομηνία 12-12-2016 έκδοσης της προσβαλλομένης πράξης σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.1882/1990 και της ΠΟΛ.1130/2010 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Β. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ακυρωτέα και για το λόγο αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα, ότι, είναι προφανής η ακαταλληλότητα και μη αναγκαιότητα του μέτρου της επιβολής του εν λόγω εξοντωτικού προστίμου ,με δεδομένη τόσο την εν γένει οικονομική και περιουσιακή μου κατάσταση όσο και με το μέγεθος της δήθεν διαπιστωθείσας παράβασης το οποίο δεν δικαιολογεί την επιβολή του προστίμου για κάθε αυτοτελή παράβαση,η επιβολή του αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος). Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, σύμφωνα με τη νομολογία, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (πάγια νομολογία· βλ. υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 3130/2014 (5μ.)

απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης, ομόφωνα)), όπως όμως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου... **πλαφόν** πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος», υπό τα δεδομένα δε αυτά οι υπό κρίση εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, **δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας** (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος), γιατί με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δε θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον **σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων**, περαιτέρω δε η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των προαναφερθέντων, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό αυτό κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και το χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου και εξάλλου, όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση, στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, ώστε να αποφύγει την επιβολή σε βάρος του προσθέτων φόρων (υπ' αριθμ. 3130/2014 (5μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης, ομόφωνα)). Εξάλλου, το προβλεπόμενο, τόσο για την **παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης(όπως εν προκειμένω)**, όσο και για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης σταθερό ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ως ανώτατο όριο (πλαφόν) πρόσθετου φόρου, αυτοτελώς κρινόμενο, **λαμβανομένων υπόψη** α) της βαρύτητας των δύο παραβάσεων (μη υποβολή δήλωσης και ανακρίβεια υποβληθείσας δήλωσης) και β) του αποτρεπτικού σκοπού που επιτελεί η πρόβλεψη πρόσθετου φόρου, **παρίσταται εύλογο και κινείται εντός των ορίων που χαράσσει η αρχή της αναλογικότητας** (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση (πλειοψηφία 19-8) της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης) και υπ' αριθμ. 1195/2016 (5μ., σκέψεις 9 και 11, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψεις 9-10, ομόφωνα) και 1040/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το λόγο επιβολής του πρόσθετου φόρου εδώ εξεταζόμενο μέρος, **να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.**

Γ. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση παρίσταται πλημμελώς αιτιολογημένη, στο μέτρο που δεν έλαβε υπ όψιν της τη διάταξη του άρθρου 30 παρ.3 του ν.2238/1994, σύμφωνα με την οποία η κρίση της φορολογικής αρχής για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων «πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.» χωρίς να εξειδικεύει αν για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων ποσόν 230.467,62 ευρώ ελήφθησαν υπ όψιν όλα εκείνα τα στοιχεία που προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 30 παρ.2 περιπτ. γ του ν.2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 περ.γ και παρ.3 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 30 Ακαθάριστο εισόδημα

« **παρ.2 περ. γ** Για επιχειρήσεις που [.....] τα τηρούμενα βιβλία είναι[.....] ανακριβή ή ανεπαρκή τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την άσκηση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης»...

και «**παρ. 3** στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, ο έλεγχος της αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της κρινόμενης χρήσης 2011 έλαβε υπ όψιν την συνολική αξία των στοιχείων που δηλώθηκε η προσφεύγουσα ως προμηθευτής από τους αντισυμβαλλόμενους (πελάτες επιτηδευματίες) ποσόν 230.467,62 ευρώ και συγκεκριμένα α) «.....» ΑΦΜ «.....» πλήθος στοιχείων ένα(1) αξία 100,450,00 ευρώ β) «.....» ΑΦΜ «.....» πλήθος στοιχείων ένα(1) αξία 130.017,62 ευρώ,(σελ.7 της από 227-11-2016 έκθεσης έλεγχου Φορολογίας Εισοδήματος) δηλαδή έλαβε υπ' όψιν τα έσοδα που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από την συναλλακτική της δραστηριότητα που είχε με τρίτους (πελάτες επιτηδευματίες) και επί της αξίας αυτής προσδιόρισε τον Φ.Π.Α. εκροών όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.2859/2000(ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.ΠΑ.),

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση παρίσταται πλημμελώς αιτιολογημένη, στο μέτρο που δεν έλαβε υπ όψιν της τη διάταξη του άρθρου 30 παρ.3 του ν.2238/199 χωρίς να εξειδικεύει αν για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων ποσόν

230.467,62 ευρώ ελήφθησαν υπ όψιν όλα εκείνα τα στοιχεία που προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 30 παρ.2 περιπτ. γ του ν.2238/1994. **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος**

Δ. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η_προσβαλλόμενη απόφαση εξεδόθη κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ.2 του ν.2238/1994, και έσφαλε κατά τον καθορισμό του ύψους των καθαρών κερδών της εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1 Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων [.....] τηρούν ανακριβή η ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Κ.Β.Σ. προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων 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»

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη (αρ. «.....»/12-12-2016) Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., **ορθώς προσδιόρισε Φόρο Προστιθεμένης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/20009(ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α, **επί των ακαθαρίστων εσόδων διαχ. χρήσης 2011** πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της σχετικής δήλωσης, όπως αναφέρουμε στον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής της παρούσας, **και όχι επί των καθαρών κερδών**, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η_προσβαλλόμενη απόφαση εξεδόθη κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ.2 του ν.2238/1994, και έσφαλε κατά τον καθορισμό του ύψους των καθαρών κερδών της εταιρείας, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.**

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26-04-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: «.....» και την **επικύρωση** της υπ.αρ. «.....»/12-12-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α .**συνολικό ποσόν 116.616,61 €**. του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης .

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

Φ.Π.Α. διαχειριστική χρήση 2011

Συνολικό ποσόν

116.616,61 €.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.