



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 4084
Αριθμός απόφασης: 21.7.17

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23.3.17** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....', ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, ΑΘΗΝΑ, ΤΚ 11527, κατά

- της με αριθμό/17.2.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010,
- της με αριθμό/17.2.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2011,
- της με αριθμό/17.2.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2012,
- της με αριθμό/17.2.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2010,
- της με αριθμό/17.2.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2011,
- της με αριθμό/17.2.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2012,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τις από 17.2.17 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23.3.17** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’, 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’ αριθ./30.11.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 58.983,20 € (=147.458,00 x 40%), για τη χρήση 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 18 παρ.2, 5 και 9, 30 παρ.4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92). Η παράβαση αφορά την έκδοση πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 181.373,34 € (καθαρής αξίας 147.458,00 € πλέον ΦΠΑ 33.915,34 €) στη χρήση 2010 προς την επιχείρηση (ΑΦΜ) με δραστηριότητα «Οδοντοτεχνικό εργαστήριο» επί της οδού, Αργίνιο.

Με την υπ’ αριθ./30.11.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 27.119,84 € (=1.800,00 x 40% + 65.999,59 x 40%), για τη χρήση 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 18 παρ.2, 5 και 9, 30 παρ.4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92). Οι παραβάσεις αφορούν: α) την έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 2.214,00 € (καθαρής αξίας 1.800,00 € πλέον ΦΠΑ 414,00 €) προς την επιχείρηση (βλ. ανωτέρω), και β) την έκδοση τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 131.179,50 €, υπερτιμολογημένα κατά 81.179,50 € προς την επιχείρηση (ΑΦΜ) με δραστηριότητα «Οδοντοτεχνικό εργαστήριο» επί της οδού, Αργίνιο, κατά τη χρήση 2011.

Με την υπ’ αριθ./30.11.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.884,56 € (=12.211,39 x 40%), για τη χρήση 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 18 παρ.2, 5 και 9, 30 παρ.4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92). Η παράβαση αφορά την έκδοση δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 34.010,02 €, υπερτιμολογημένα κατά 15.020,01 € προς την επιχείρηση (βλ. ανωτέρω), κατά τη χρήση 2012.

Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (Δ.Α/Τιμολ.) αναλύονται στην από 30.11.2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ ΑΘΗΝΩΝ.

Κατά των ανωτέρω Πράξεων Επιβολής Προστίμου ασκήθηκε η με ημερομηνία κατάθεσης 02.01.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου 45 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας, η οποία κρίθηκε και απορρίφθηκε με την με αρ. 2647/24.4.17 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Σε συνέχεια των ανωτέρω διαπιστωθεισών παραβάσεων και των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, εκδόθηκαν οι κάτωθι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις:

- Η με αριθμό/17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 101.563,96 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 121.876,75 €.

- Η τη με αριθμό/17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2011, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος χρεωστικού ποσού 45.958,79 € και πιστωτικού ποσού 6.592,38 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 60.959,36 €.

- Η τη με αριθμό/17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2012, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 8.465,18 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 7.787,97 €.

- Η τη με αριθμό/17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2010, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ύψους 149.288,06 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 179.145,68 €.

- Η τη με αριθμό/17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2011, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ύψους 85.597,25 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 102.716,71 €.

- Η τη με αριθμό/17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2012, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας χρεωστικού ποσού 14.738,97 € και πιστωτικού ποσού 9.178,33 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 17.686,77 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 17.2.17 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ σύμφωνα με τις οποίες, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, κατόπιν του με αρ./22.12.15 Πληροφοριακού Δελτίου του ΣΔΟΕ Αττικής και της με αρ./2016 εντολής ελέγχου βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι ανωτέρω πράξεις προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ λόγω έκδοσης από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων. Τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή και ο έλεγχος προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων, καθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη το είδος των καταλογισθεισών παραβάσεων (έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων), την έκταση και τη βαρύτητα αυτών, το υψηλό ποσοστό της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, ήτοι 11,72% για τη χρήση 2010, 9,93% για τη χρήση 2011 και 11,23% για τη χρήση 2012, καθώς και τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας παρά τη με αρ./20.10.16 σχετική πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και παρά τις προσπάθειες του ελέγχου για επικοινωνία με τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας τόσο στην έδρα της επιχείρησης όσο και στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ιδίου αλλά και της κόρης του (που κατά τις υπό κρίση χρονικές περιόδους ήταν διαχειρίστρια της επιχείρησης).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η χρήση 2010 έχει παραγραφεί.

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν αναιτιολόγητες, καθώς η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την υπό κρίση εικονικότητα. Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές, καθώς στο υπ' αριθ./26.06.2015 Υ.Σ.Ε. του ΣΔΟΕ της αποδόθηκε μόνο η παράβαση εκδόσεως πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την ατομική επιχείρηση του, ενώ στην οικεία έκθεση ελέγχου καταλογίζεται και η παράβαση έκδοσης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την ατομική επιχείρηση του, ενώ δεν αιτιολογείται επαρκώς η διαφοροποίηση της δεύτερης παράβασης συγκριτικά με την πρώτη περί μερικής εικονικότητας.

3. Εσφαλμένος προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών ΦΠΑ καθώς δεν προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αυτοτελώς αλλά όπως αυτά προέκυψαν από το έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 του ν. 4174/2013: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/94: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του Ν.2238/94: «Το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.): «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με

οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ...»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000: «1. 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.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002: « Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.»

Επειδή με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ...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. Οι πράξεις ή οι παραλήψεις 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 ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης...»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. «Το καθαρό εισόδημα των 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.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων: α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης. γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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 ειδικά 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. 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.

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 στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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' αυτόν. 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 από 17.2.17 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, κατόπιν του με αρ./22.12.15 Πληροφοριακού Δελτίου του ΣΔΟΕ Αττικής και της με αρ./2016 εντολής ελέγχου, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι ανωτέρω πράξεις προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ λόγω έκδοσης από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων. Τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή και ο έλεγχος προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων, καθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη το είδος των καταλογισθεισών παραβάσεων (έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων), την έκταση και τη βαρύτητα αυτών, το υψηλό ποσοστό της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, ήτοι 11,72% για τη χρήση 2010, 9,93% για τη χρήση 2011 και 11,23% για τη χρήση 2012, καθώς και τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας παρά τη με αρ./20.10.16 σχετική πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και παρά τις προσπάθειες του ελέγχου για επικοινωνία με τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας τόσο στην έδρα της επιχείρησης όσο και στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ιδίου αλλά και της κόρης του (που κατά τις υπό κρίση χρονικές περιόδους ήταν διαχειρίστρια της επιχείρησης).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ εκδόθηκαν κατόπιν των υπ' αριθ.

...../30.11.2016,/30.11.2016 και/30.11.2016 Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ (βάσει της από 30.11.2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ), λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ο ανωτέρω Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ είχαν προσβληθεί με τη με ημερομηνία κατάθεσης 02.01.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, η οποία έχει ήδη κριθεί και απορριφθεί με τη με αρ. 2647/24.4.17 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Δεδομένου ότι η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα έχει ήδη κριθεί με την ανωτέρω απόφαση της Υπηρεσίας μας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα υπό κρίση φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η χρήση 2010 δεν έχει παραγραφεί, καθώς οι παραπάνω πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 2.12.16, ήτοι μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, και ως εκ τούτου το δικαίωμα αυτό παρατάθηκε για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2859/2000, 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, μεταξύ άλλων, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες. Σύμφωνα με την από 17.2.17 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, δεδομένου ότι τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, για το διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, ο έλεγχος έλαβε υπόψη, μεταξύ άλλων, και τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, όπως προβλέπεται με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την από 30.11.16 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ «... Ο έλεγχος κοινοποίησε νομότυπα στις 20 Οκτωβρίου του έτους 2016 τη με αριθμό/20-10-2016 Γνωστοποίηση περί Διαδικασίας Ελέγχου και τη με αριθμό/20-10-2016 Πρόσκληση Προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην έδρα της ελεγχόμενης στην οδόστην Αθήνα. Συγκεκριμένα τα ως άνω θυροκολλήθηκαν στην κύρια είσοδο της έδρας της ελεγχόμενης αφού δε βρέθηκε κάποιος εκπρόσωπος της εταιρείας ή μέλος ή εργαζόμενος ή λογιστής στην έδρα. ... Ο έλεγχος την ίδια μέρα αναζήτησε στην τελευταία δηλωθείσα κατοικία τον φερόμενο ως διαχειριστή της ελεγχόμενηςμε ΑΦΜ Η τελευταία δηλωθείσα κατοικία του ως άνω διαχειριστή σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα ΤΑΞΙΣ του Υπουργείου Οικονομικών είναι στην περιοχή της Νέας Ερυθραίας Αττική στην οδό ΤΚ 14671. Ο έλεγχος κατά την ως άνω αναζήτηση στην ως άνω οδό και περιοχή εντόπισε ακίνητο (μονοκατοικία) όπου στην είσοδο ανέφερε σε επιγραφή 'Νέα διεύθυνση11527'. Στην αναζήτηση του κ. εμφανίστηκε νεαρός άνδρας ο οποίος μας ανέφερε ότι δε γνωρίζει που είναι ο κύριοςκαι πως ο ίδιος είναι είναι ενοικιαστής ... Στη συνέχεια ο έλεγχος την ίδια μέρα μετέβη και στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας

της κόρης του κ.η οποία ήταν διαχειρίστρια και μέλος της ελεγχόμενης τις υπό κρίση περιόδους. Σε αυτό το σημείο επισημαίνεται ότι είχε προηγηθεί τηλεφωνική αναζήτηση σε όλους τους ως άνω διαχειριστές οι οποίοι δεν απάντησαν εκτός από άτομο εκ μέρους της κόρης του κ. (μέλος και διαχειρίστριας τις υπό κρίση περιόδους), με ΑΦΜ Αναλυτικότερα, ύστερα από τηλεφωνική κλήση που πραγματοποίησε η Υπηρεσία προς τη, απάντησε γυναίκα ... και μας ανέφερε ότι η κα δεν βρισκόταν εκείνη τη στιγμή εκεί και πως θα την ενημέρωνε για την κλήση ώστε να επικοινωνήσει με την Υπηρεσία. Τονίζεται ότι ουδέποτε ηεπικοινωνήσε με τον έλεγχο. Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα του ΤΑΞΙΣ του Υπουργείου Οικονομικών η τελευταία δηλωθείσα κατοικία τηςήταν στην περιοχή του Παλαιού Ψυχικού στην οδό Ο έλεγχος αφού πήγε στην ως άνω διεύθυνση δεν βρήκε κανένα άτομο ούτε αναγραφή στο κουδούνι της εισόδου του ονόματοςαλλά ούτε και του συζύγου της. Με δεδομένη την τηλεφωνική κλήση που είχε προηγηθεί και το στοιχείο του τηρούμενου αρχείου του Υπουργείου Οικονομικών [ο έλεγχος] θυροκόλλησε την με αριθμό/20-10-2016 Προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στις 21/10/2016.

Την επόμενη μέρα, 21/10/2016 η υπηρεσία μας δέχτηκε κλήση από το λογιστή κ., ο οποίος ενημέρωσε πως έλαβε γνώση για την Πρόσκληση του Ελέγχου και πως θα επικοινωνούσε πρώτα με τον ελεγχόμενο και ύστερα με τον έλεγχο για τον τρόπο και τόπο που θα τεθούν στην διάθεση του ελέγχου αυτό που ζητήθηκαν με την Πρόσκληση της Ελεγκτικής Υπηρεσίας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών διότι ο ελεγχόμενος «πηγαиноέρχεται» από και προς το εξωτερικό της χώρας. Στις 24/11/2016 η Υπηρεσία δέχτηκε ξανά τηλεφωνική κλήση από τον λογιστήεκφράζοντας την επιθυμία να ανταποκριθεί στην Πρόσκληση Ελέγχου, αλλά εν τέλει δεν υπήρξε ανταπόκριση.» Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη σε όλες τις δυνατές ενέργειες προκειμένου να επικοινωνήσει με την προσφεύγουσα εταιρεία και τον νόμιμο εκπρόσωπό της και να προσκομιστούν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, όμως δεν υπήρξε ανταπόκριση από την προσφεύγουσα. Συνεπώς, κάθε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως νέα στοιχεία, κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που προσκομίζονται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και χρήζουν αξιολόγησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ορίζονται αυτά τα οποία έχουν ανακύψει οψιγενώς και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση η προσφεύγουσα, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 131721/27.6.17 έγγραφό της, προσκόμισε το πρώτον ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, τα οποία, καίτοι είχε στην κατοχή της, δεν επέδειξε -ως όφειλε κατά νόμο- στον έλεγχο, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επομένως, ως νέα στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ, δε νοούνται τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, τα οποία προσκόμισε στο παρόν στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι μετά το πέρας του ελέγχου και μάλιστα παρά τη με αρ./20.10.16 σχετική πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και τις προσπάθειες του ελέγχου για επικοινωνία με τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, και χωρίς να συντρέχει λόγος ανωτέρας βίας. Εξάλλου, από τις διατάξεις του

άρθρου 63 του ν.4174/2013 και της ανωτέρω ΠΟΛ 1002/2013 και της ΠΟΛ 1064/2017, που ρυθμίζουν το εύρος της εξουσίας της Δ.Ε.Δ., δεν προβλέπεται η αρμοδιότητά της να υποκαθιστά την ελεγκτική αρχή. Ειδικότερα, η Υπηρεσία μας, στα πλαίσια εξέτασης νόμω και ουσία της προσβαλλόμενης πράξης κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης αυτής, έχει την εξουσία, είτε να απορρίπτει την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή, είτε, αποδεχόμενη την προσφυγή, να ακυρώνει, εν όλω ή εν μέρει ή να τροποποιεί την προσβαλλόμενη πράξη. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή με το άρθρο 63 παρ.5 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «5. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

Επειδή με το Άρθρο 3 της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.»

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ».

Επειδή, εφόσον κριθεί αναγκαίο, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. 1100667/6154/1095/0014/11-11-2003 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας, Δ/σης 14^{ης} ΦΠΑ – Τμήμα Α' του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης: «Σε απάντηση του από 12-9-2003 εγγράφου σας σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών σε περίπτωση καταστροφής των στοιχείων των εισροών, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του κώδικα Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

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

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

Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ιδίου άρθρου ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

5. Κατόπιν των ανωτέρω στην περίπτωση κατά την οποία στο διενεργούμενο έλεγχο δεν προσκομίζονται λόγω απώλειας ή καταστροφής, τα τιμολόγια ή τα στοιχεία που επέχουν θέση

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

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

Επειδή, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 131721/27.6.17 έγγραφό η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης. Από τα εν λόγω προσκομισθέντα στοιχεία, **όσα αφορούν τις εισροές (αγορές και δαπάνες υπαγόμενες σε ΦΠΑ) και τον φόρο εισροών** της προσφεύγουσας, για τις υπό κρίση περιόδους, **κρίθηκαν ως νέα από την Υπηρεσία μας, για τα οποία απαιτούνταν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.** Κατόπιν τούτου και λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις και το με αριθμ. πρωτ. 1100667/6154/1095/0014/11-11-2003 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, προκειμένου να προβεί στις σχετικές συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την από 20.7.17 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, για τη χρήση 2010, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό εισροών-αγορών, δαπανών και ως εκ τούτου τα αποτελέσματα του ελέγχου παραμένουν όπως προσδιορίστηκαν με την με αριθμό/17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ. Για τη χρήση 2011 πραγματοποιήθηκε συμφωνία του γενικού καθολικού χρήσης 2011 με τα δεδομένα εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ χρήσης 2011 και προέκυψαν λογιστικές διαφορές εισροών-αγορών, δαπανών και ως εκ τούτου διαφορά ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.357,63 € (ΦΠΑ 13% 422,32 € και ΦΠΑ 23% 1.935,31 €) λόγω μη προσκόμισης παραστατικών (αλλά πέραν αυτού και λόγω μη καταχώρισης στα βιβλία ποσού 2.200,00 € στην περιοδική δήλωση Μαρτίου 2011). Για τη χρήση 2012 πραγματοποιήθηκε συμφωνία του γενικού καθολικού χρήσης 2012 με τα δεδομένα εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ χρήσης 2012 και προέκυψαν λογιστικές διαφορές εισροών-αγορών, δαπανών και ως εκ τούτου διαφορά ΦΠΑ

συνολικού ύψους 1.196,48 € (ΦΠΑ 13% 78,00 € και ΦΠΑ 23% 1.118,48 €) λόγω μη προσκόμισης παραστατικών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **23.3.17** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’, ΑΦΜκαι συγκεκριμένα την απόρριψη αυτής ως προς τις με αριθμό/17.2.17,/17.2.17 &/17.2.17 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ως προς τη με αριθμό/17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, και τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις με αριθμό/17.2.17 &/17.2.17 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ως παρακάτω:

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

- **Αρ./17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2010-31.12. 2010

Διαφορά φόρου	101.563,96 €
Πρόσθετος φόρος	121.876,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	223.440,71 €

- **Αρ./17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2011-31.12. 2011

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	45.958,79 €
Διαφορά φόρου – πιστωτικό ποσό	6.592,38 €
Πρόσθετος φόρος	60.959,36 €
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	113.510,53 €

- **Αρ./17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2012-31.12. 2012

Διαφορά φόρου	8.465,18 €
Πρόσθετος φόρος	7.787,97 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.253,15 €

- **Αρ./17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2010-31.12. 2010

Διαφορά φόρου	149.288,06 €
Πρόσθετος φόρος	179.145,68 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	328.433,74 €
----------------------------	---------------------

- Αρ./17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2011-31.12. 2011

Διαφορά φόρου	25.368,82 €
Πρόσθετος φόρος	30.442,58 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	55.811,40 €

- Αρ./17.2.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2012-31.12. 2012

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	1.890,27 €
Διαφορά φόρου – πιστωτικό ποσό	9.178,33 €
Πρόσθετος φόρος	2.268,32 €
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	13.336,92 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.