



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 8/5/2017

Αριθμός απόφασης: 1135

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 9/1/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ ..., που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αριθ., Τ.Κ. ..., κατά της με αρ. .../.../17-11-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2005, της με αρ. .../.../17-11-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007, της με αρ. .../.../17-11-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, της με αρ. .../.../17-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της με αρ. .../.../17-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, της με αρ. .../.../17-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α ελεγχόμενης περιόδου 1/10/2005 – 31/12/2006 και της με αρ. .../.../17-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α ελεγχόμενης

περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 3/2/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.
7. Το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2017 ΕΜΠ/16-3-2017 έγγραφο αναπομπής της υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο καθώς και τη συνημμένη σε αυτό με αριθμ. .../16-3-2017 Πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
8. Το με αριθμ.πρωτ. .../2017 έγγραφο με συνημμένη την από 24/4/2017 Έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9/1/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με 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:

1. Με την με αριθμό .../.../17-11-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **293,33 €**, διότι δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις Προμηθευτών δύο (2) στοιχεία εξόδων για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 992,22 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ. του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.6 περ. ζ' του Ν.2523/97.
2. Με την με αριθμό .../.../17-11-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **880,00 €**, διότι δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις Προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.6 περ. ζ του Ν.2523/97.
3. Με την με αριθμό .../.../17-11-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **500,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου ακριβή αντίγραφα των βιβλίων που τηρήθηκαν στις χρήσεις 2005 - 2007 και των εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις της παραγρ.1 περ.δ' του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει με τον Ν. 4337/2015.

4. Με την με αριθμό .../.../17-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικός φόρος αξίας **159.937,87€**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
5. Με την με αριθμό .../.../17-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εξωλογιστικά, συνολικός φόρος αξίας **51.031.44 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
6. Με την με αριθμό .../.../17-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2005 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος αξίας **163.766,77 €**.
7. Με την με αριθμό .../.../17-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος αξίας **72.332,91 €**.

Κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../05.09.2013 εγγράφου της Οικονομικής Επιθεώρησης, εκδόθηκε η με αρ. .../6-5-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης για τις διαχειριστικές περιόδους 25/10/2005 – 31/12/2006 και 1/1/2007 - 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις το άρθρου 66 του Ν.2238/94 (ΠΟΛ 1072/2011) προκειμένου να διαπιστωθεί αν από την προσφεύγουσα επιχείρηση υπάρχει οποιαδήποτε απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ακριβή αντίγραφα των τηρηθέντων, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, βιβλίων και στοιχείων, αν και της ζητήθηκαν εγγράφως με την με αρ. πρωτ./21.06.2016 πρόσκληση ελέγχου προς την διαχειρίστρια της ελεγχόμενης, . . ., ΑΦΜ Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι : α) Στη χρήση 2005, η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις Προμηθευτών δύο (2) στοιχεία εξόδων για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 992,22 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), β) Στη χρήση 2007 δεν υπέβαλε πληροφοριακές καταστάσεις (Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών- Προμηθευτών) του άρθρου 20 του Π.Δ.186/92. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών που υποβλήθηκαν από τρίτους προκύπτει ότι είχε υποχρέωση υποβολής κατάστασης προμηθευτών για 193 ληφθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 104.370,49 € και κατάστασης πελατών για 5 εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 31.987,42 €. Για τις ανωτέρω παραβάσεις καταλογίστηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη μη υποβολή δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις ελεγχόμενες χρήσεις και τη μη προσκόμιση από την προσφεύγουσα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, έκρινε τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με το άρθρο 30§4 του Π.Δ. 186/92 και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/94 και των καθαρών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94, καθώς και στο προσδιορισμό του φορολογητέων εισροών – εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/00.

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

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των χρήσεων 2006 - 2008 έχει υποκύψει σε παραγραφή και ως εκ τούτου οι πράξεις αυτές είναι παράνομες και ακυρωτές, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 52 παρ. 1 και 2 του Ν.1642/1986.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και επιβολής προστίμου είναι παράνομες και ακυρωτές διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 1, 4 του Ν.2238/1994 καθώς και των αρχών της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Η με αρ./17-11-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 είναι παράνομη και ακυρωτέα, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, διότι η φορολογική αρχή θα έπρεπε να καθυστερήσει την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως της ζητήθηκε, λόγω του ότι η διαχειρίστρια της εταιρίας δεν μπόρεσε να βρει τα βιβλία της εταιρίας εντός του χρονικού διαστήματος που τέθηκε από την φορολογική διοίκηση, για λόγους ανωτέρας βίας και για το γεγονός ότι η εταιρία ήταν για μεγάλο διάστημα ανενεργής.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας σε συνδυασμό με την αρχή της επιείκειας.
- Με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ / 16-3-2017 συνοδευτικό έγγραφό της προσκομίζει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, όπως περιγράφονται σε αυτό, προκειμένου να ληφθούν υπόψη για την έκδοση της απόφασης της Υπηρεσίας μας.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «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 του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. 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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 5 του ίδιου ως άνω άρθρου «5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στις ελεγχόμενες χρήσεις 2006 -2008 και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι ανωτέρω διατάξεις περί δεκαετούς και δεκαπενταετούς παραγραφής αντίστοιχα. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και για το λόγο αυτό η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό περί παράβασης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου πρέπει να περιέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 27/11/2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ο έλεγχος επέδωσε στην διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εταιρίας, . . ., ΑΦΜ ..., την με αρ. .../21-06-2016 έγγραφη πρόσκληση του άρθρου 14 παρ.2 του Ν.4174/2013 για να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε, αλλά ούτε και υπέβαλε, δυνάμει της ανωτέρω διάταξης, έγγραφο αίτημα προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, με το οποίο να εκθέτει αιτιολογημένα τους λόγους ανωτέρας βίας που συνιστούν δυσχερή την παροχή των ζητούμενων στοιχείων και πληροφοριών και να αιτείται παράτασης προσκόμισής τους. Στη συνέχεια, ο έλεγχος κοινοποίησε το με αρ.πρωτ...../02-08-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, τάσσοντας προθεσμία 20 ημερών, όπως προβλέπεται περιοριστικά από το νόμο, για την έγγραφη διατύπωση των απόψεων του φορολογουμένου, προθεσμία στην οποία δεν ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα, με αποτέλεσμα την έκδοση των οριστικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τη μη τήρηση από την φορολογική αρχή των ανωτέρω νόμιμων διαδικασιών και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας σε συνδυασμό με την αρχή της επιείκειας

Επειδή στο άρθρο 30§4 του ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ...στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού- αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν».

Επειδή όπως έχει ήδη κριθεί, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή **δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής**, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, **επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001)** και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 1163/2012) ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, **ακόμη και εξ ανωτέρας βίας**, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή **εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία.**

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Ως προς την επίκληση των νέων στοιχείων

Επειδή στο άρθρο 30§1,2 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση

της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.».

Επειδή στο άρθρο 32§1,2 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή **τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το

πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Σε περίπτωση εξολογιστικού 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 στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο, μετά από την με αριθμ. πρωτ.....2016 πρόσκληση, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2006, 2007 & 2008, με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις περί εξολογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών της προσφεύγουσας για τις κρινόμενες χρήσεις 2006-2008, με τις οποίες προβλέπεται η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κατά συγκεκριμένα ποσά, σε περίπτωση της διαπίστωσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης και η μη έκπτωση των φορολογικών στοιχείων, των δαπανών και αγορών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, με την 165/1990 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., έγινε δεκτό ότι οι Δ.Ο.Υ. δεν έχουν εξουσία ανάκλησης των καταλογιστικών τους πράξεων (έστω και μη νόμιμων), μπορούν όμως κατά τη διαδικασία της εξώδικης λύσης της διαφοράς να περιορίσουν ή να διαγράψουν το επιβληθέν πρόστιμο (Εγκ. 1011629/124 ΠΟΛ 1025/1-2-91). Στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα, κατόπιν έκδοσης των οριστικών πράξεων καταλογισμού φόρου, προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, όπως αυτά περιγράφονται στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ / 16-3-2017 συνοδευτικό έγγραφο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, με αποτέλεσμα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, να μην δύνανται να ληφθούν αυτά υπόψη.

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 επιχειρήθηκε η υιοθέτηση μίας νέας προδικασίας επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος, προκειμένου να αμφισβητήσει οποιοδήποτε σε βάρος του φορολογικό καταλογισμό, υποχρεούται να απευθυνθεί στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με ενδικοφανή προσφυγή. Διά του ως άνω τρόπου, καθιερώνεται η ανατροπή του ισχύοντος, μέχρι την έκδοση του ως άνω νόμου, καθεστώτος, κατά το οποίο πράξη

φορολογικού καταλογισμού αρμόδιας Αρχής ήταν δυνατόν να ακυρωθεί μόνο με δικαστική απόφαση, αποκλεισμένης της περιπτώσεως συμμετοχής μίας άλλης (δεύτερης) διοικητικής Αρχής στον καθορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεως των φορολογουμένων.

Συγκεκριμένα, η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον του αρμοδίου οργάνου της Διοίκησης. Με τη διαδικασία αυτή εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, όπως και η δίκαιη κρίση επ'αυτής δεδομένου ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αν το κρίνει απαραίτητο και ειδικότερα στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν νέα στοιχεία ή γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών.

Επειδή περαιτέρω, στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 3 (Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 Ν. 4174/2013) της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 «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.».

Επειδή εν προκειμένω, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής, όπως περιγράφονται στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ / 16-3-2017 συνοδευτικό έγγραφό της.

Επειδή, τα ανωτέρω βιβλία και στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ ... Θεσσαλονίκης, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την

εν λόγω υπόθεση, η Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2017 ΕΜΠ/16-3-2017 έγγραφό της, καθώς και τη συνημμένη σε αυτό με αριθμ./16-3-2017 Πράξη του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, ανέπεμψε την υπό εξέταση υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης μας απέστειλε, με το με αριθμ.πρωτ./2017 έγγραφό της, την από 24/4/2017 συνημμένη Έκθεση Διαπιστώσεων σύμφωνα με την οποία, αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω προσκομιζόμενα νέα στοιχεία, διαπιστώθηκαν τα εξής :

Α) Ως προς τη φορολογία Εισοδήματος :

Τα τηρηθέντα βιβλία για τις διαχειριστικές περιόδους 25/10/2005 – 31/12/2006 και 1/1/2007-31/12/2007 κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρθρα 30, 32 του ν.2238/94 κ.λ.π.). Η κρίση των βιβλίων δεν τροποποιείται, γιατί η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε τα τηρούμενα, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, βιβλία και στοιχεία, κατόπιν των επιδοθέντων προσκλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 (παρ. 1 & 2), 23 και 24 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν. 4337/2015, εντός της ταχθείσας ημερομηνίας, προκειμένου η Δ.Ο.Υ. να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον κρίσιμος χρόνος για την κρίση των βιβλίων είναι ο χρόνος προσκόμισης που τάσσεται από τον έλεγχο, σύμφωνα με τη ρητή διατύπωση της περ. στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92.

Β) Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. :

Με αρ. πρωτ./16.03.2017 ΕΜΠ συνοδευτικό έγγραφο δικαιολογητικών η προσφεύγουσα προσκόμισε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης για τις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους εκτυπώσεις του θεωρημένου ισοζυγίου των γενικών αναλυτικών καθολικών μαζί με τρεις χιλιάδες ενενήντα έξη (3096) τιμολόγια αγορών και φορολογικά στοιχεία δαπανών, συνολικής καθαρής αξίας 631.570,03€ και ΦΠΑ 74.192,16€, αρχειοθετημένα σε κλασέρ ως το συνημμένο έγγραφο.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των παραπάνω τιμολογίων αγορών και φορολογικών στοιχείων δαπανών, των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των θεωρημένων ισοζυγίων γενικών-αναλυτικών καθολικών, που διενεργήθηκε μετά τη με αρ..../16-3-2017 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και σύμφωνα με την από 24/4/2017 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προέκυψαν τα εξής:

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Α) Διαχειριστική περίοδος 25.10.2005/31.12.2006

αναγνωρίστηκαν εισροές αξίας 507.141,21 € και αντίστοιχος φόρος εισροών αξίας 60.353,92 €

Β) Διαχειριστική περίοδος 01.01.2007/31.12.2007

αναγνωρίστηκαν εισροές αξίας 82.159,51 € και αντίστοιχος φόρος εισροών αξίας 9.474,40 €

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 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 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. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή στις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:...**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,...».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτιθέμενα και λαμβάνοντας υπόψη το νέο πόρισμα της φορολογικής αρχής, όπως αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω, αναπροσαρμόζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας μόνο ως προς τη φορολογία ΦΠΑ.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/11/2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, διέπονται δε αυτές από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 9/1/2017 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ ... και ορίζουμε τη φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, με βάση την παρούσα απόφαση, ως εξής :

Πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 25/10/2005 – 31/12/2005

Δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις Προμηθευτών δύο (2) στοιχεία εξόδων για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 992,22 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ. του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.6 περ. ζ' του Ν.2523/97.

Ποσό καταλογισμού 880,00 X 1/3 = 293,33 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις Προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.6 περ. ζ του Ν.2523/97.

Ποσό καταλογισμού 880,00 X 3 X 1/3 = 880,00 €

Πρόστιμο Κ.Φ.Δ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2016 – 31/12/2016

Δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου ακριβή αντίγραφα των βιβλίων που τηρήθηκαν στις χρήσεις 2005 - 2007 και των εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις της παραγρ.1 περ.δ' του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει με τον Ν. 4337/2015.

Ποσό καταλογισμού 500,00 €

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2007 (Διαχειριστική περίοδος 25/10/2005 – 31/12/2006)

Διαφορά φόρου	72.699,03
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	87.238,84
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	159.937,87

Οικονομικό έτος 2008 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

Διαφορά φόρου	23.196,11
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	27.835,33
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.031,44

Προσδιορισμός ΦΠΑ με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/10/2005 – 31/12/2006

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (α) – (β)
Αξία Φορολογητέων εκροών	729.045,56	870.438,55	870.438,55	
Αξία Φορολογητέων εισροών	575.921,78	0,00	507.141,21	68.780,57
Φόρος εκροών	67.291,17	80.341,48	80.341,48	13.050,31
Φόρος εισροών	64.805,96	0,00	60.353,92	4.452,04
Πληρωμές στο Δημόσιο	5.902,04	5.902,04	5.902,04	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης διαχ. περιόδου	5.903,03	0,00	0,00	- 5.903,03
Λοιπά προστιθέμενα ποσά	2,35	0,00	2,35	0,00
Αφαιρούμενα ποσά	15,11	0,00	15,11	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	76.598,27	5.902,04	66.243,20	10.355,07
Πιστωτικό υπόλοιπο	9.307,10	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		74.439,44	14.098,28	14.098,28
Πρόσθετοι φόροι (120%)		89.327,33	16.917,94	16.917,94
Σύνολο φόρου για καταβολή	0	163.766,77	31.016,22	31.016,22

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (α) – (β)
Αξία Φορολογητέων εκροών	298.303,93	322.168,24	322.168,24	
Αξία Φορολογητέων εισροών	197.819,11	0,00	82.159,51	115.659,60
Φόρος εκροών	30.439,35	32.874,05	32.874,05	2.434,70
Φόρος εισροών	21.174,65	0,00	9.474,40	11.700,25
Πληρωμές στο Δημόσιο	0,00	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης διαχ. περιόδου	9.522,32	0,00	0,00	- 9.522,32
Λοιπά προστιθέμενα ποσά	42,77	0,00	42,77	0,00
Αφαιρούμενα ποσά	0,11	0,00	0,11	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	30.739,63	0,00	9.517,06	21.222,57
Πιστωτικό υπόλοιπο	300,28	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		32.874,05	23.356,99	23.442,31
Πρόσθετοι φόροι (120%)		39.448,86	28.028,39	28.130,77
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	72.322,91	51.385,38	51.573,08

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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