



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 21/03/2017

Αριθμός απόφασης: 2140

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία εδρεύει, οδός, κατά α) της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου για το φορ/κό έτος 2016, β) της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικ. έτος 2009 και γ) της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου για το φορ/κό έτος 2016, την υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικ. έτος 2009 και

την υπ' αριθ.-/.....-2016 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από-.....-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

i. Με την υπ' αριθ.-/.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 € για τη φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η παράβαση αφορά τη μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις, ήτοι τη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και φορολογικών μνημών, κατά παράβαση του άρθρου 7 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και του άρθρου 13§2 του Κ.Φ.Δ..

ii. Με την υπ' αριθ.-/.....-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής χρήσης 01/01 – 31/12/2008) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 432.789,68 €, πλέον 519.347,62 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 952.137,30 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 αντίστοιχα.

iii. Με την υπ' αριθ.-/.....-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής χρήσης 01/01 – 31/12/2008) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 247.116,68 €, πλέον 296.540,02 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 543.656,70 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τον εξής λόγο: «Λόγω σύγχυσης και κακής επικοινωνίας και συνεννόησης δεν παραλάβαμε κανένα έγγραφο ώστε να αντιληφθούμε ότι δεν έχουμε προσκομίσει όλα τα απαραίτητα στοιχεία ώστε να διεξαχθεί με ευκολία ο έλεγχος τιμολόγια, αποδείξεις και κάθε έγγραφο και παραστατικό που αφορά την ελεγχόμενη χρήση υπάρχει φυλασσόμενο μέχρι και σήμερα και σας το θέτουμε στη διάθεσή σας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρ. 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο με την παρ.1 του άρθρ.3 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.14 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε, ορίζεται: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: [...] δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, [...] η. δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1 [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από-.....-2016 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρ.54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ., η εν λόγω φορολογική αρχή απέστειλε την υπ' αριθ. /.....-.....-2014 γνωστοποίηση στην έδρα της προσφεύγουσας με συστημένη επιστολή (RE GR) με την οποία γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ότι έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. /.....-.....-2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2008.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ./-.....-2016 Πρόσκληση με συστημένη επιστολή (RE GR) ζητώντας της να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν κατά τη χρήση 01/01 – 31/12/2008 ώστε να διενεργηθεί ο έλεγχος. Ωστόσο, η προσφεύγουσα προσκόμισε **μόνο** το ισοζύγιο γενικού και αναλυτικών καθολικών (με ΑΠΘ/-.....-2002, με αρ. –) και το βιβλίο απογραφής (με ΑΠΘ/-.....-2002, με αρ. –), χωρίς να προσκομίσει κανένα στοιχείο εσόδων και εξόδων, αγορών ή δαπανών, συνεπώς διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση: Δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία):

- μητρώο παγίων, γενικό ημερολόγιο και αναλυτικά καθολικά,
- στελέχη δελτίων αποστολής, τιμολογίων (πώλησης αγαθών), πιστωτικών τιμολογίων, τιμολογίων – δελτίων αποστολής, αποδείξεων λιανικής πώλησης, ενώ από την καρτέλα θεωρήσεων φαίνεται ότι έχουν θεωρηθεί τέτοια,
- ημερήσια δελτία κίνησης «Ζ» της ΦΤΜ με αρ. μητρώου

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση του άρθρ.54 παρ.1 περ. η' του Κ.Φ.Δ., ήτοι δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δεδομένου ότι προσκόμισε ορισμένα βιβλία ανταποκρινόμενη μερικώς στην πρόσκληση της Δ.Ο.Υ., ενώ μετά το πέρας του ελέγχου προσκόμισε στην Υπηρεσία μας φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων της χρήσης 01/01 – 31/12/2008, συνεπώς προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση του άρθρ.54 παρ.1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ., ήτοι δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Ως προς την υπ' αριθ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) ορίζεται: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: **α)** δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)** δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, **γ)** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, **δ)** δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, **ε)** δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, **στ)** δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, **ζ)** νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, **η)** εμφανίζει

αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, **θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.** Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει και των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία που ζητήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα το γενικό ημερολόγιο και αναλυτικά καθολικά, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων, με συνέπεια την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον έλεγχο όπου έκρινε τα βιβλία της ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματά της εξωλογιστικά.

Επειδή, ως νέα στοιχεία κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., που προσκομίζονται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και χρήζουν αξιολόγησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ορίζονται αυτά τα οποία έχουν ανακύψει οφειγνώς 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 ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/....-....-2016 έγγραφό της, προσκόμισε το πρώτον ενώπιον της Υπηρεσίας μας πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια και δελτία αποστολής) εσόδων και δαπανών της διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2008, τα οποία, καίτοι είχε στην κατοχή της, δεν επέδειξε -ως όφειλε κατά νόμο- κατά τη διάρκεια του ελέγχου, 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 μετά την κοινοποίηση του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων και στην έδρα της εταιρείας και στους τρεις (3) διαχειριστές αυτής και χωρίς να συντρέχει λόγος ανωτέρας βίας. Εξάλλου, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και της ανωτέρω ΠΟΛ 1002/2013, 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 νόμου και ουσίας 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.

Ως προς την υπ' αριθ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται: «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 ΔΟΥ 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, στο 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, αναφέρεται ότι: «ΘΕΜΑ: 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 ίδιου 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 ίδιου 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 επαληθεύση α π ο δ ε ι κ ν ύ ε τ α ι ό τ ι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τον κρίσιμο χρόνο που γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. κ α τ ε ί χ ε τ α 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, όπως αναφέρθηκε ήδη, κατά την επανεξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο αντίκλητος της προσφεύγουσας εταιρείας υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/.....-2016 αίτηση στην Υπηρεσία μας με την οποία προσκόμισε **συμπληρωματικά στοιχεία**, ήτοι φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων για την υπό κρίση διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2008, τα οποία δεν είχε προσκομίσει κατά τη διενέργεια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την υπ' αριθ./.....-2017 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, **μόνο** τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από τους προμηθευτές της και των γενικότερων δαπανών της που περιλαμβάνουν Φ.Π.Α. (**φορολογητέες εισροές**) της χρήσης 2008 κρίθηκαν ως **νέα στοιχεία** για τα οποία απαιτούνταν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στο πλαίσιο αυτό, η Υπηρεσία μας διαβίβασε τα εν λόγω στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/.....-2017 έγγραφο προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις **μόνο** ως προς την υπ' αριθ./2016 **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α** και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) εργάσιμων ημερών. Η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε το σχετικό πόρισμα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/.....-2017 διαβιβαστικό έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω από-.....-2017 πόρισμα της Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθ./2016 προσβαλλόμενη πράξη τροποποιείται ως προς τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας ως εξής:

Ποσά σε € - Χρήση: 01/01 - 31/12/2008			
ΕΚΡΟΕΣ		ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών - 19%	8.003,61	Αξία φορολογητέων εισροών - 9%	76,00
Αξία φορολογητέων εκροών - 6%	1.338.469,92	Αξία φορολογητέων εισροών - 19%	-39,11
Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	1.321.395,56	Αξία φορολογητέων εισροών - 6%	1.030.353,43
Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	2.667.869,09	Αξία φορολογητέων εισροών - 13%	1.131.662,66
Φόρος εκροών - 9%	0,00	Δαπάνες γενικά έξοδα	103.979,98
Φόρος εκροών - 4,5%	0,00	Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	2.266.032,96
Φόρος εκροών - 19%	1.520,69	Φόρος εισροών - 9%	6,84
Φόρος εκροών - 6%	80.308,20	Φόρος εισροών - 4,5%	0,00
Φόρος εκροών - 3%	0,00	Φόρος εισροών - 19%	-7,43
Φόρος εκροών - 13%	171.781,42	Φόρος εισροών - 6%	61.821,21
Σύνολο φόρου εκροών	253.610,31	Φόρος εισροών - 3%	0,00
		Φόρος εισροών - 13%	147.116,15
		Δαπάνες γενικά έξοδα (φορολογητέες)	18.697,30
		Σύνολο φόρου εισροών	227.634,07
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις			4.776,67
Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη			0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου			1.716,96
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (πλην κωδ. 116, 117, 118)			
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			234.127,70
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών			0,00
Χρεωστικό μέχρι 30€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου			0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			234.127,70
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 114-2)			253.610,31
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 123)			0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 122)			234.127,70
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			19.482,61

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ), και συγκεκριμένα:

- την τροποποίηση της υπ' αριθ./.....-.....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, καθώς η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση του άρθρ. 54 παρ.1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. (μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης) που επισύρει το πρόστιμο του άρθρ.54 παρ.2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00 €,
- την τροποποίηση της υπ' αριθ./.....-.....-2016 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2009 βάσει του από-.....-2017 πορίσματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατόπιν της αναπομπής νέων στοιχείων σχετικά με τις φορολογητέες

εισροές της προσφεύγουσας που προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία μας, και

- την **επικύρωση** των λοιπών προσβαλλόμενων πράξεων βάσει των ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθ./2016 πράξη επιβολής προστίμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2008: 500,00 €

2. Υπ' αριθ./2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009

Διαφορά φόρου	432.789,68 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	519.347,62 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	952.137,30 €

3. Υπ' αριθ./2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2008

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	2.468.686,12	2.667.869,09	199.182,97	2.667.869,09	199.182,97
Αξία φορολογητέων εισροών	2.268.705,58		-2.268.705,58	2.266.032,96	-2.672,62
Φόρος εκροών	234.682,63	253.610,31	18.927,68	253.610,31	18.927,68
Υπόλοιπο φόρου εισροών	227.947,37		-227.947,37	227.634,07	-313,30
Προστιθέμενα ποσά στο σύνολο του φόρου εισροών	6.821,53	6.493,63	-327,90	6.493,63	-327,90
Σύνολο φόρου εισροών	234.768,90	6.493,63	-228.275,27	234.127,70	-641,20
Λοιπά αφαιρούμενα από φόρο εισροών					
Γενικό Σύνολο Φόρου Εισροών	234.768,90	6.493,63	-228.275,27	234.127,70	-641,20
Γενικό Σύνολο Φόρου Εκροών	234.682,63	253.610,31	18.927,68	253.610,31	18.927,68
Πιστωτικό υπόλοιπο	86,27		-86,27		
Χρεωστικό υπόλοιπο		247.116,68	247.116,68	19.482,61	19.482,61
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		296.540,02	296.540,02	23.379,13	23.379,13
Σύνολο φόρου για καταβολή		543.656,70	543.656,70	42.861,74	42.861,74

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.