



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 23/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1666

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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (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 του Υπουργείου Οικονομικών 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».

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, όπως εκπροσωπείται από τον εκκαθαριστή της κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.: α)/2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2016, β)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2008 και γ)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: α)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2016, β)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2008 και γ)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 των οποίων ζητείται η επανεξέταση - ακύρωση, καθώς και τις από 21/09/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, όπως εκπροσωπείται από τον εκκαθαριστή 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 τις υπ' αριθμ. :

1)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 €, για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 2 περ. ε' του Ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. η' του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την το άρθρο 7 § 3 του Ν 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 13 § 2 του Ν 4174/2013.

Η παράβαση αφορά σε μη διαφύλαξη των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και των φορολογικών μνημών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 § 2 του Ν 4174/2013.

2)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2008, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος εισοδήματος ποσού 17.917,43 € πλέον 21.500,91 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 39.418,34 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

3)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ΦΠΑ ποσού 7.036,88 € πλέον 8.444,25 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 15.481,13 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε: α) από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), β) από την μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των αγορών - δαπανών για τις οποίες δεν μπορούν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις διότι έχουν υποστεί αλλοιώσεις (έχουν κολλήσει μεταξύ τους), συνολικής καθαρής αξίας 31.982,05 ευρώ και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Ο διενεργηθείς έλεγχος κατέληξε στα ως άνω ανά φορολογία πορίσματα, τα οποία αναγράφονται στις από 21/09/2016 εκθέσεις: α) μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 54 Ν 4174/2013, β) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και γ) μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (Ν2859/2000) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

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

1) Κατόπιν λήψεως της/06.02.2014 πρόσκλησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προσκόμισαν στον έλεγχο όλα τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία που αφορούσαν την ελεγχόμενη χρήση 1.1.2007-31.12.2007. Μεταξύ των λοιπών στοιχείων προσκόμισαν και τα στοιχεία (μνήμη) του φορολογικού μηχανισμού ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ΕΧΥ..... από την οποία προκύπτει επακριβώς ο αριθμός (πλήθος) των φορολογικών στοιχείων εσόδων κατά ημερολογιακή ημέρα για όλο το διάστημα από 1.1.2007 έως 30.10.2007. Βάσει του στοιχείου αυτού μπορεί να γίνει πλήρης απόλυτη αντιστοίχιση με τα στοιχεία εσόδων τα οποία εμφανίζονται: 1) στο βιβλίο εσόδων της επιχείρησης, 2) στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., 3) στη συγκεντρωτική δήλωση Φ.Π.Α. 2007, 4) στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπεβλήθη εμπροθέσμως και απεικονίζει πλήρως όλα τα έσοδα και δαπάνες της συγκεκριμένης χρήσης. Για δύο ολόκληρα και πλέον έτη που συνεχιζόταν ο φορολογικός έλεγχος θεωρούσαν ότι στο φορολογικό μηχανισμό περιέχονται και στοιχεία για την αξία των εκδιδόμενων παραστατικών. Πλην όμως, τέτοια στοιχεία δυστυχώς δεν υπάρχουν στην μνήμη του φορ. μηχανισμού. Συνέπεια του γεγονότος αυτού υπέβαλαν την από 21.04.2016 Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δήλωσαν ότι οι ημερήσιες αναφορές με τα δεδομένα του σκληρού δίσκου του ηλεκτρονικού υπολογιστή που είχε συνδεθεί με τον φορολογικό μηχανισμό κατεστράφησαν ολοσχερώς, γεγονός το οποίο διαπιστώθηκε από μηχανικό Η/Υ, λόγω πλημμύρας στο μίσθιο κατάστημά τους.

Κατόπιν αυτών και του λόγου ανωτέρας βίας, ενόσω η επιχείρηση βρισκόταν σε αδράνεια λειτουργίας, θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι δεν ήταν ευανάγνωστα τα στοιχεία εγγραφών, με

αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή και να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά.

2) Επιπλέον, βάσει της άνω από 21.09.2016 εκθέσεως ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επικαλείται ότι δεν μπόρεσε, να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις των παραστατικών δαπανών από τον 7^ο /2007 έως τον 10^ο /2007. Ωστόσο όλα τα νόμιμα παραστατικά-στοιχεία μπορούν να αντληθούν από τους εκδότες των τιμολογίων απευθείας από τη Δ.Ο.Υ. μέσω των καταστάσεων ΚΕΠΥΟ της χρήσεως 2007 καθώς αδυνατούν να βρουν και τους λοιπούς εκδότες των παραστατικών δαπανών, δεδομένου ότι, είτε έχουν προβεί σε διακοπή εργασιών είτε έχουν αλλάξει στοιχεία επικοινωνίας, είτε έχουν προβεί ήδη σε καταστροφή των στοιχείων ΚΒΣ λόγω παραγραφής μετά από την παρέλευση εννέα (9) ετών. Αν προστεθεί και το γεγονός της μη υποχρέωσης διαφύλαξης των στοιχείων λόγω παραγραφής για τις ανωτέρω χρήσεις, είναι πρακτικά αδύνατο, λόγω ανωτέρας βίας, να προσκομίσουν όλα τα στοιχεία που ζητήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο.

Μη ορθώς προέβη η φορολογική αρχή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων της ελεγχόμενης χρήσης, αφενός λόγω του γεγονότος ότι τα σχετικά παραστατικά εσόδων, που περιέχονται στη μνήμη του φορολογικού μηχανισμού ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ΕΧΥ....., ως πλήθος φορολογικών στοιχείων εσόδων εμφανίζονται επακριβώς κατά ημερολογιακή ημέρα για όλο το διάστημα από 1.1.2007 έως 30.10.2007. Βάσει δε του στοιχείου αυτού μπορεί να επιτευχθεί από τη Δ.Ο.Υ. απόλυτη αντιστοίχιση με τα στοιχεία εσόδων εμφανίζονται στα επίσημα φορολογικά βιβλία της επιχείρησης, αφετέρου δε, διότι ελλείπει η απαιτούμενη αιτιολογημένη κρίση, περί εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

3) Κατόπιν τούτου δε η χρήση 2007, η οποία ελέγχεται για τα συγκεκριμένα αντικείμενα φορολογίας έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή από την 31.12.2015 και ως εκ τούτου θα πρέπει να ακυρωθούν οι τρεις προσβαλλόμενες πράξεις λόγω παραγραφής, καθώς εν προκειμένω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράτασης του άρθρου [22 του ν.4337/2015](#).

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋποθέσεων 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«5. 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.»

Επειδή σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο περί παραγραφής ανέλεγκτων υποθέσεων ορίζονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν. 4203/01-11-2013 (ΦΕΚ Α΄ 235/2013)** ορίζεται ότι :
Άρθρο 22

Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 37 § 5 του ν 4141/2013** ορίζεται ότι :

5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει

εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. **22 του ν.4337/2015** :

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κεφαλαίου Α΄ της ΠΟΛ. 1072/2011 “Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολ. διαφορών, βεβαίωση και καταβολή φόρων”, ορίζεται ότι:

ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

1. Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2009.

2. Από τις υποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται:

α. Από κάθε υπόθεση, η ανέλεγκτη χρήση στην οποία τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα του ποσού των είκοσι εκατομμυρίων (20.000.000) ευρώ ή του αντίστοιχου ποσού σε δραχμές και όλες οι επόμενες αυτής χρήσεις.

β. Υποθέσεις των οποίων ο έλεγχος έχει ανατεθεί ή ανατίθεται σε ειδικό συνεργείο ελέγχου των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990.

γ. Υποθέσεις φορολογίας πλοίων καθώς και όλες οι υποθέσεις λοιπών φορολογιών που σχετίζονται με τις υποθέσεις αυτές.

δ. Όπως εξαιρετικώς, υποθέσεις για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πρέπει να διενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Για τις υποθέσεις αυτές αποφαίνεται με αιτιολογημένη απόφασή του ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας.

3. Οι υποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου εκτός αυτών της περίπτωσης γ΄ ελέγχονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/2005.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τις από 21/09/2016 εκθέσεις: α) μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 54 Ν 4174/2013, β) μερικού φορολογικού

ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και γ) μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (N2859/2000) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή τακτικού ελέγχου με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1072/2011 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., **την 16/12/2013**, η οποία μετά την με αριθμ. πρωτ./23-02-2016 Απόφαση Εξαίρεσης από τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου βάσει της ως άνω ΠΟΛ., του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθμ./05-04-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 3 εδαφ.4 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η χρήση 2007, έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

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 της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 21/09/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 54 Ν 4174/2013 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,

1) Την 06-02-2014 κοινοποιήθηκε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας η υπ' αριθμ./06-02-2014 πρόσκληση προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία και τα δικαιολογητικά των εγγραφών της ελεγχόμενης επιχείρησης για τη χρήση 2007.

2) Με την με αριθμό πρωτ./19-02-2014 Απόδειξη Παραλαβής Βιβλίων και Στοιχείων ο έλεγχος παρέλαβε τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, πλην των στοιχείων εσόδων του ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. **EXY**..... (Π.Θ./2003 Δ.Ο.Υ. Παλ. Φαλήρου) που αφορούν σε εγγραφές της τηρούμενης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων χρονικού διαστήματος 01/01/2007 – 31/12/2007 που δεν προσκομίστηκαν. Επιπλέον σε μεγάλο μέρος από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών - δαπανών, ο έλεγχος δεν είχε την δυνατότητα να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις διότι είχαν υποστεί αλλοιώσεις.

3) Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρείας υπέβαλε την με αριθμό πρωτ./21-04-2016 Υπεύθυνη Δήλωση στη οποία δήλωσε ότι δεν ήταν δυνατή η ανάκτηση των στοιχείων εσόδων από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. **EPZ**..... για το διάστημα 01/01-31/12/2007 διότι τα δεδομένα του σκληρού δίσκου καταστράφηκαν από πλημμύρα στο χώρο αποθήκευσής τους.

Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

4. 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.

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.

Επειδή με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 21/09/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 54 Ν 4174/2013 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο από την προσφεύγουσα εταιρεία τα φορολογικά στοιχεία εσόδων του ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. **ΕΧΥ**..... (Π.Θ./2003 Δ.Ο.Υ. Παλ. Φαλήρου) που αφορούν σε εγγραφές της τηρούμενης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων χρονικού διαστήματος 01/01/2007 – 31/10/2007, ενώ στην με αριθμό πρωτ./21-04-2016 Υπεύθυνη Δήλωση του διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέρεται ότι δεν ήταν δυνατή η ανάκτηση των στοιχείων εσόδων από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. **ΕΡΖ**..... για το διάστημα 01/01-31/12/2007.

Επειδή όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 54 Ν 4174/2013, η ημερομηνία έναρξης του ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. **ΕΡΖ**..... ήταν η **22/10/2007**, ενώ τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αφορούν σε εγγραφές της τηρούμενης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων χρονικού διαστήματος 01/01/2007 – 31/10/2007. Κατά συνέπεια τα μη προσκομισθέντα στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία εσόδων αφορούν τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. **ΕΧΥ**..... (Π.Θ./2003 Δ.Ο.Υ. Παλ. Φαλήρου).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας χωρίς αυτό να αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο, δεδομένου ότι δεν προσκομίζει ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή βεβαίωση αρμόδιας υπηρεσίας (π.χ. πυροσβεστικής).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα δεδομένα του σκληρού δίσκου του ηλεκτρονικού υπολογιστή που είχε συνδεθεί με τον φορολογικό μηχανισμό κατεστράφησαν ολοσχερώς, λόγω πλημμύρας στο μίσθιο κατάστημά τους, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

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 τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για το οικονομικό έτος 2008 ορθώς κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ),

α) λόγω της μη προσκόμισης των στοιχείων εσόδων του ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. **ΕΧΥ**..... (Π.Θ./2003 Δ.Ο.Υ. Παλ. Φαλήρου) που αφορούν σε εγγραφές της τηρούμενης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων χρονικού διαστήματος 01/01/2007 – 31/10/2007

β) λόγω του ότι σε μεγάλο μέρος από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών - δαπανών, ο έλεγχος δεν είχε την δυνατότητα να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις διότι είχαν

υποστεί αλλοιώσεις. Ωστόσο ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα γνήσια αντίγραφα των καταστάσεων που αφορούν αγορές – δαπάνες που φέρουν την σφραγίδα και την υπογραφή της προμηθεύτριας επιχείρησης και οι οποίες είναι καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας.

Οι ανωτέρω παραλείψεις καθιστούν αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων των οικονομικών δεδομένων του βιβλίου σε σχέση με τα αριθμητικά δεδομένα της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και κατά συνέπεια ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθάριστα έσοδα – καθαρά κέρδη) αυτής.

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος προέβη στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών του οικονομικού έτους 2008 εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 § 2 περίπτωση γ' και 32 § 2 του Ν 2238/94.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 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 με τις διατάξεις της περίπτωσης β' 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:

α).....

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 εν προκειμένω ο έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 ορθώς προέβη: α) στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), β) στην μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών των μηνών Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου της χρήσης 2007, κατά το μέρος της αξίας των αγορών - δαπανών για τις οποίες δεν μπορούν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις διότι έχουν υποστεί αλλοιώσεις (έχουν κολλήσει μεταξύ τους), συνολικής καθαρής αξίας 31.982,05 ευρώ και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Εξάλλου ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία με το με αριθμό/23-06-2016 υπόμνημά της, ακριβή αντίγραφα τιμολογίων καθώς και γνήσια αντίγραφα καταστάσεων προμηθευτών που φέρουν σφραγίδα και την υπογραφή της προμηθεύτριας επιχείρησης και αφορούν αγορές – δαπάνες οι οποίες είναι καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21/09/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ.Σ.τ.Ε 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987) διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, παρόλο που κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το ύψος του προσβαλλόμενου ποσού ΦΠΑ ανέρχεται σε 15.731,94 €, θα πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, να περιορισθεί στο ποσό που δυνάμει της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./2016 πράξης, καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ

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

1) ΚΒΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Πρόστιμο άρθρου 54 § 2 περ. ε' του Ν 4174/2013 ποσού: **2.500,00 €**

2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου	17.917,43 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	21.500,91 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.418,34 €

3) ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01- 31/12/2007
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	7.036,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	8.444,25 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.481,13 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.