



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 17.01.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 494

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. 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.

στ. 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της '....., ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά: **1) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01.-31.12.2007, του Προϊσταμένου του, **2)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01.-31.12.2008, του Προϊσταμένου του, **3)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01.-31.12.2009, του Προϊσταμένου του, **4)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού**

Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01.-31.12.2010, του Προϊσταμένου του, 5) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01.-31.12.2011, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενων περιόδων 2007 - 2011, του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση 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 '.....', 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 υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01-31.12.2007, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 3.702.112,43 €, πλέον 4.442.534,92 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 8.144.647,35 €.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01-31.12.2008, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 3.226.943,81 €, πλέον 3.872.332,57 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 7.099.276,38 €.

3) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01-31.12.2009, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 2.464.837,49 €, πλέον 2.957.804,99 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 5.422.642,48 €.

4) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01-31.12.2010, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 1.334.973,50 €, πλέον 1.601.968,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 2.936.941,70 €.

5) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 01.01-31.12.2011, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 481.782,68 €, πλέον 578.139,22 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 1.059.921,90 €.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά μερικό επιτόπιο έλεγχο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που διενεργήθηκε από το, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 ν. 2859/2000 & 23-25 και 72 ν. 4174/2013, και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 & 1081/2005 ΚΑΙ 1159/2011 & 1038/2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. *λόγοι μη διαφύλαξης και (μη) επίδειξης βιθλίων & στοιχείων από την επιχείρησή μας – εσφαλμένα συμπεράσματα της έκθεσης ελέγχου, που δεν εκτιμήθηκαν ορθά από τον έλεγχο*
2. *σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών – μη εφαρμογή του νόμου από τον φορολογικό έλεγχο, έλλειψη αιτιολογίας, παράβαση των δεδομένων κοινής πείρας και σε περίπτωση in concreto αντισυνταγματικότητα του νομικού πλαισίου.*

3. σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φπα-μη εφαρμογή του νόμου από τον έλεγχο και σε κάθε περίπτωση *in concreto* αντισυνταγματικότητα του νομικού πλαισίου.
4. επικουρικά, μείωση του καταλογισθέντος φπα λόγω αναγνώρισης ενδοκοινοτικών συναλλαγών, που προκύπτουν από έγγραφα της εταιρείας μας.
5. επικουρικά, παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων για τις χρήσεις 2007-2009

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 ορίζουν:

Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

§1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Επειδή, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992) είχε κριθεί, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι η μη διαφύλαξη και μη επίδειξη των αιτηθέντων κατά τον έλεγχο βιβλίων & στοιχείων, δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα της, αλλά σε γεγονός ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα σε πυρκαγιά, που ξέσπασε στην έδρα της επιχείρησης στην επί της οδού

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν απέδειξε, ότι είχε καταβάλει την επιβαλλομένη εκ των περιστάσεων άκρα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων, και δεν απέδειξε, ότι η μη διαφύλαξη αυτών, δεν οφείλεται σε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας.

Όπως δε, αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου:

A) από το προσκομιζόμενο σχετικό "ΑΠΟΣΠΑΣΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΣΥΜΒΑΝΤΩΝ ΤΗΣ, της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ, μεταξύ των άλλων, προκύπτουν και τα εξής:

"7. ΣΗΜΕΙΟ ΕΝΑΡΞΗΣ:

8. ΑΤΙΑ ΠΥΡΚΑΓΙΑΣ: (.....)

9. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΑΙΤΙΑΣ:

10. ΥΠΑΙΤΙΟΣ:

20. ΣΧΗΜΑΤΙΖΕΤΑΙ ΔΙΚΟΓΡΑΦΙΑ;"

B) από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (σελ), "από τον φάκελο της υπόθεσης ελέγχου που διενεργήθηκε από το, στην συγγενή εταιρεία, με ΑΦΜ, του ομίλου, η οποία έχει κοινή έδρα επί της οδού με τη προσφεύγουσα, και η οποία είχε δηλώσει και η ίδια ότι τα βιβλία και στοιχεία καταστράφηκαν από την ίδια πυρκαγιά της, οι ασφαλιστικές εταιρείες δεν κατέβαλλαν αποζημιώσεις στις εταιρείες του ομίλου. Αναλυτικά:

A) η ασφαλιστική εταιρεία με το αριθ. πρωτ. (.....) έγγραφο, γνωστοποίησε, ότι μέχρι σήμερα, δεν έχει καταβάλει οποιαδήποτε αποζημίωση και ο λόγος της μη καταβολής οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι πρόκειται για εμπρησμό για τον οποίο ήδη έχει επέμβει η δικαιοσύνη και αναμένουν τη δικαστική εξέλιξη της υπόθεσης.

Β) η ασφαλιστική εταιρεία με το αριθ. πρωτ. (.....) έγγραφο, γνωστοποίησε, ότι μέχρι τώρα δεν έχει καταβληθεί καμία αποζημίωση λόγω του γεγονότος ότι έχουν διωχθεί ποινικά για εμπρησμό άτομα τα οποία σχετίζονται με την εν λόγω εταιρεία καθώς και με άλλες, οι οποίες ζημιώθηκαν από την ίδια πυρκαγιά της στην – και ως εκ τούτου μέχρι την έκδοση απόφασης καμία αποζημίωση δεν γίνεται να δοθεί. Η ως άνω ασφαλιστική αναφέρει ότι δεν είχε προβεί σε καμία νομική ενέργεια εναντίον της προσφεύγουσας. Επίσης, αναφέρει ότι η ασφαλιστική εταιρεία είναι «.....» όλων των συνασφαλιστριών εταιρειών στον συγκεκριμένο κίνδυνο και ότι οι υπόλοιπες είναι οι, και

Γ) η ασφαλιστική εταιρεία με το αριθ. πρωτ. (.....) έγγραφο, γνωστοποίησε, ότι μέχρι σήμερα δεν έχει γίνει καμία καταβολή αποζημίωσης, καθώς η υπόθεση εκκρεμεί στον ανακριτή, όπου απεστάλει από τον Εισαγγελέα, θεωρώντας ότι η φωτιά προήλθε από εμπρησμό. Επίσης ενημέρωσε ότι μετείχε στην ασφαλιστική κάλυψη με ποσοστό 20% και με ηγήτρια την εταιρεία

Δ) η ασφαλιστική εταιρεία με το αριθ. πρωτ. (.....) έγγραφο, γνωστοποίησε, ότι για τη φωτιά που εκδηλώθηκε στις στις ασφαλισμένες εγκαταστάσεις, μέχρι σήμερα δεν έχει καταβάλλει ασφαλιστική αποζημίωση και για την εν λόγω πυρκαγιά έχει ασκηθεί ποινική δίωξη σε υπαλλήλους και εκπροσώπους της εταιρείας «.....», η δε υπόθεση μέχρι σήμερα εκκρεμεί. Επίσης ενημέρωσε ότι στο εν λόγω ασφαλιστήριο συμβόλαιο η συμμετείχε με ποσοστό 20% σε συνασφαλιστικό σχήμα κάλυψης μαζί με άλλες ασφαλιστικές εταιρείες και την Ασφαλισμένη στο εν λόγω ασφαλιστήριο είχε οριστεί η και δικαιούχος αποζημίωσης η

Ε) η ασφαλιστική εταιρεία με το αριθ. πρωτ. (.....) έγγραφο, γνωστοποίησε, ότι δεν έχει καταβάλει μέχρι σήμερα οποιοδήποτε αποζημίωση για τις ζημιές που προκλήθηκαν από τη πυρκαγιά στις, διότι σύμφωνα με τις μέχρι σήμερα πληροφορίες και δεδομένα, όσον αφορά στο ζημιογόνο γεγονός της πυρκαγιάς, εκκρεμεί ποινικά η υπόθεση στο στάδιο της ανάκρισης και έχει ασκηθεί ποινική δίωξη κατά εκπροσώπων και υπαλλήλων της

Επειδή, δεν έχει προσκομισθεί εκ μέρους της προσφεύγουσας, κανένα καινούργιο στοιχείο, σχετικά με την εκδηλωθείσα πυρκαγιά στις εγκαταστάσεις της, και από το πόρισμα της Υπηρεσίας, δεν προκύπτει η αιτία της πυρκαγιάς, καθότι “..... (.....)”, δηλαδή, δεν αποδεικνύεται αν η πυρκαγιά οφείλεται σε τυχαίο γεγονός ή σε εμπρησμό, σε συνδυασμό και με τη αναφερθείσα δικαστική εξέλιξη της υπόθεσης.

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι η υφιστάμενη δικαστική εξέλιξη της όλης υπόθεσης, γεγονός που άλλωστε δεν αρνείται η προσφεύγουσα, αναγνωρίζοντας τη διερεύνησή της από τις ανακριτικές αρχές, κατ’ουσία αποκλείει κάθε άλλη περί του αντιθέτου, ελεγκτική κρίση. Ο δε ισχυρισμός της, ότι έπρεπε να ανασταλεί μέχρι τη τελική έκβαση των δικαστικών αποφάσεων στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσεως.

Επειδή, η υπ’ αριθμ. απόφαση του ΣτΕ, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, δε δύναται να ληφθεί υπόψη, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την 1165/2009 απόφαση του ΣτΕ, “Το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός 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, εφ’ όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν. Οι περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, των βιβλίων και στοιχείων, εξομοιώνονται και από την άποψη της προσαυξήσεως του συντελεστή καθαρού κέρδους, με την περίπτωση της μη τηρήσεως των προβλεπομένων από τον νόμο, βιβλίων και στοιχείων. ...

6. το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι 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, εφ' όσον 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. Εξ άλλου, και η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους, μη επιβαλλόμενη ως κύρωση, αποσκοπεί στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τήρησης βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Επομένως, οι ως άνω περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, των βιβλίων και στοιχείων, εξομοιώνονται και από την άποψη της προσαυξήσεως του συντελεστή καθαρού κέρδους, με την περίπτωση της μη τήρησης των προβλεπόμενων από τον νόμο, βιβλίων και στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 3358/2007, 2457-59/2005, 2210/2003, 3442/2001 7μ, 1888/1998 7μ, 1998/1995, 428/1989, 526/1988, 2490/1984, 2930/1978 κ.ά.).”

Σχετικές και οι 1998/1995, 701/2001, 303/2012, 2116/2013, 1163/2012 αποφάσεις του ΣτΕ.

Επειδή, η απώλεια βιβλίων δύναται να γίνει αποδεκτή από τη φορολογική αρχή και να μην επιβληθούν κυρώσεις του ΚΒΣ, εφόσον αποδεικνύεται ότι, ο επιτηδευματίας κατέβαλε την εκ των περιστάσεων δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους (ΣτΕ 825/1979, 1664/1971, 3564/1976, 3564/1976, 935/1977). Η απώλεια όμως, των βιβλίων, έστω και για λόγους ανωτέρας βίας, οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας του ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων. (σχετικές αποφάσεις ΣτΕ 2928/78, 4424/77, 3428-31/75, 2490/84 – Σταματόπουλος-Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, 3^η έκδοση 11^ο, 2005, σελ 265).

Επειδή, α) δεν επεδείχθησαν το σύνολο των βιβλίων για καμία από τις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις, , ούτε δε, το γενικό και αναλυτικό καθολικό από όπου πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων, **β)** δεν επεδείχθησαν το σύνολο των στοιχείων (εσόδων-εξόδων) για καμία από τις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις, δεν κατέστη εφικτή η διενέργεια επαληθεύσεων, καθώς και η συνακόλουθη εξαγωγή διαπιστώσεων και συμπερασμάτων για τα ακαθάριστα έσοδά της, τις δαπάνες της και τα οικονομικά αποτελέσματα (περιθώρια μικτού κέρδους), λόγω μη επίδειξης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, **με τα οποία διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές.**

Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι, να καθίστανται ανέφικτες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων των υπό κρίση χρήσεων, και ως εκ τούτου, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ΚΒΣ του προσφεύγοντος συνεταιρισμού Ανεπαρκή και Ανακριβή εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του πΔ 186/92 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και ΚΚ) εξωλογιστικά κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 περ. γ και 32 παρ. 1 του ν. 2238/94, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του προσφεύγοντος συνεταιρισμού..

Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 48. Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

§2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

§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.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

Επειδή, σύμφωνα με την 303/2012 απόφαση του ΣΤΕΑπό την παράλειψη του επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί έλεγχο και καθιστά νόμιμη την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. **Αιτιολογημένα καθορίστηκαν εξωλογιστικώς τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. ακαθάριστα έσοδα της αναιρεσείουσας και δεν ετίθετο ζήτημα έκπτωσης του φόρου εισροών.** Απορρίπτεται η αναίρεση (επικυρώνει την υπ' αριθμ. 5634/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών). Όμοια με τις υπ' αριθμ. 304/2012, 305/2012, 306/2012, 307/2012, 308/2012 και 309/2012 αποφάσεις ΣΤΕ.

Επειδή, κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος, προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/1994 και σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν2859/2000 τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, ενώ δεν αναγνωρίζεται η αξία των εισροών και ο φόρος των εισροών δεδομένου ότι δεν επιδείχθηκαν το σύνολο των βιβλίων και των φορολογικών στοιχείων πωλήσεων και αγορών καθώς και των παραστατικών δαπανών ώστε να διαπιστωθεί ότι η προσφεύγουσα κατέχει νόμιμα φορολογικά στοιχεία για την έκπτωση του φόρου τους, και ότι αυτά έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία.

Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και την νομολογία του ΣΤΕ, οι δε προσβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου εκροών καθώς και ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισροών, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι, καθόσον, ελήφθησαν υπόψη, και οι τυχόν καταβολές φπα, για τη τελική διαμόρφωση του χρεωστικού υπολοίπου ανά κρινόμενη διαχειριστική χρήση, φπα, και τα όποια στοιχεία προσκόμισε και έλαβε υπόψη του ο έλεγχος πριν το τελικό αποτέλεσμα.

Επειδή, οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας ως προς το εξωλογιστικό προσδιορισμό του ΦΠΑ, δεν ευσταθούν

και απορρίπτονται, καθόσον προφανώς εκ παραδρομής, αναφέρεται σε αποτελέσματα άλλης φορολογικής υπόθεσης, καθώς παραθέτει διαφορετικά ποσά καταλογισμού και μνημονεύει διαφορετικές εκδοθείσες πράξεις καταλογισμού φπα που δεν αφορούν τις υπό κρίση πράξεις.

Επειδή, δεν γίνονται δεκτά τα προσκομισθέντα στοιχεία για αναγνώριση ενδοκοινοτικών παραδόσεων, δεδομένου, ότι δεν προσκομίσθηκαν πλήρη στοιχεία για την αναγνώριση αυτών, όπως βεβαιώσεις ξένων οίκων ότι έχουν λάβει τα συγκεκριμένα τιμολόγια, καταχώρηση αυτών στα βιβλία τους, δηλώσεις intrastat ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων κλπ

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

N. 4141/2013 άρθρο 37§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.»

N.4203/2013, 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) 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.»

N.4337/2015, άρθρο 22

«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 στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε στις, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της '....., ΑΦΜ, και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01.-31.12.2007, του Προϊσταμένου του

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Χρεωστικό υπόλοιπο	3.702.112,43
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	4.442.534,92
Σύνολο για βεβαίωση	8.144.647,35

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01.-31.12.2008, του Προϊσταμένου του

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Χρεωστικό υπόλοιπο	3.226.943,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	3.872.332,57
Σύνολο για βεβαίωση	7.099.276,38

3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01.-31.12.2009, του Προϊσταμένου του

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Χρεωστικό υπόλοιπο	2.464.837,49
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	2.957.804,99
Σύνολο για βεβαίωση	5.422.642,48

4) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01.-31.12.2010, του Προϊσταμένου του

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.334.973,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	1.601.968,20
Σύνολο για βεβαίωση	2.936.941,70

5) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01.-31.12.2011, του Προϊσταμένου του

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Χρεωστικό υπόλοιπο	481.782,68
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	578.139,22
Σύνολο για βεβαίωση	1.059.921,90

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).