



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: 1106/23-9-2016

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313 333246

Αριθ. fax: 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις

Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας, **Α.Φ.Μ.:**....., κατά **α) της υπ αριθμ./..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικ. Έτους 2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., β) της υπ'αριθμ./.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31-12-2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και γ) της υπ'αριθμ./..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31-12-2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**
4. Την υπ' αριθμ../..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογητέα περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση.**
5. Την υπ' αριθμ../.....**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογητέα περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση.**
6. Την υπ'αριθμ./.....**Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογητέα περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση**
7. Την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος
8. Την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.
9. Την από έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. (πολ.1037/2005)

10. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
11. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας(Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «.....» φόρος εισοδήματος 46.645,54 €, πλέον πρόσθετος φόρος 55.975,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 102.620,54 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007). Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω διαπίστωσης της ύπαρξης τριών (3) αποφάσεων επιβολής προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από Φ.Τ.Μ. εντός της χρήσης 2007, αξίας 50 ευρώ, 5 ευρώ και 10 ευρώ., καθώς και της ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

Με την υπ' αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «.....» φόρος προστιθέμενης αξίας 5.116,89 €, πλέον πρόσθετος φόρος 6.140,27 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.257,16 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης 2007. Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω διαπίστωσης της ύπαρξης τριών (3) αποφάσεων επιβολής προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από Φ.Τ.Μ. εντός της χρήσης 2007, αξίας 50 ευρώ, 5 ευρώ και 10 ευρώ., καθώς και της ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

Με την υπ' αρ. / Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας «..» πρόστιμο του άρθρου 5 του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 περ.3ζ' του

N.4337/2015, συνολικού ποσού 880,00€, λόγω ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

Από τον έλεγχο που έγινε στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ: από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005, και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. /..... σχετικής εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005, για τη χρήση 2007 συντάχθηκαν οι από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος –Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ.

Σημειώνεται, ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση είχε εκδοθεί αρχικά η υπ. αριθμ. /.....-2013 εντολή ελέγχου από την ίδια Δ.Ο.Υ., με την οποία συντάχθηκε το υπ'αριθμ. /..... ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. και το υπ'αριθμ. /..... ειδικό σημείωμα Φ.Π.Α., κατ'εφαρμογή των διατάξεων της Πολ.1072/2011, τα οποία δεν αποδέχθηκε ο προσφεύγων με αποτέλεσμα να ελεγχθεί η υπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005 (αρ.13, παρ.2 πολ.1072/2011).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να εξαφανιστούν οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και κάθε άλλη διοικητική πράξη συναφή με τις ανωτέρω, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η υπ'αριθμ. /..... Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και η Έκθεση Φόρου Εισοδήματος είναι εσφαλμένες καθώς ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου στηρίχθηκε στην απόρριψη των βιβλίων και το χαρακτηρισμό τους ως ανακριβών. Μοναδική αιτία απόρριψης των βιβλίων ήταν η ύπαρξη τριών παραβάσεων μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, εντός του ίδιου διαχειριστικού έτους, μικρής αξίας μη δυνάμενες να επηρεάσουν το κύρος των Βιβλίων
2. Η υπ'αριθμόν /..... Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένες καθώς ενώ στην έκθεση Φ.Π.Α. όλα τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων κρίνονται αληθή χωρίς καμιά αμφισβήτηση των δηλώσεων Φ.Π.Α., το πόρισμα ελέγχου καταλήγει σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου της χρήσης, έχοντας ως αφετηρία την κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων.
3. Η ελεγχόμενη χρήση έχει παραγραφεί.

Αναφορικά με τους δύο πρώτους ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007), στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007), ορίζεται ότι *«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 αυτόν, κατά περίπτωση.».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 30 παράγ. 1 & 2 του Π.Δ. 186/1992** «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

*** (Βιβλία ανεπαρκή-ανακριβή-Εξωλογιστικός προσδιορισμός κερδών)

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 30 παράγ. 4 του Π.Δ. 186/1992** «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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η` της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές

δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ.186/1992** «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

- α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.
- β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

- α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.
- β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.
- γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.
- δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού."
- ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.8 του Π.Δ. 186/1992 «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η αξία των τριών μη εκδοθέντων παραστατικών ανέρχεται συνολικά σε 65,00 ευρώ και τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης σε 917.840,28 ευρώ. Συνεπώς, το ποσοστό της αποκρυσταλλώσεως ύλης σε σχέση με τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε 65,00 ευρώ (αποκρυσταλλώσεως αξία) / 917.840,28 ευρώ (ακαθάριστα έσοδα) χ 100 =

0,007%, ποσοστό που υπολείπεται του ορίου του 3% της παρ.7α του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και ως εκ τούτου η εν λόγω παράβαση λογίζεται ως ιδιαίτερα μικρής έκτασης που δεν επηρεάζει σημαντικά το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία και στην περίπτωση της μη έκδοσης στην ίδια χρήση τουλάχιστον δύο φορολογικών στοιχείων ανεξαρτήτως αξίας που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους, ο έλεγχος δύναται να κρίνει τα βιβλία ως ακριβή, λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος της επιχείρησης και τα πραγματικά περιστατικά που τελέστηκε η παράβαση. (Δημήτρης Σταματόπουλος Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, ΑΘΗΝΑ 2008, σελ.3032)

Επειδή, στο πόρισμα ελέγχου της από Έκθεσης Φόρου Εισοδήματος ρητά αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας, τα οποία τηρήθηκαν ορθά και σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Ακόμη, δεν διαπιστώθηκαν δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, τα αριθμητικά δεδομένα των βιβλίων, των αποτελεσμάτων ελέγχου και των δηλώσεων συμφωνούν. Αντίστοιχα, η διενεργηθείσα απογραφή των εμπορευμάτων και των παγίων καθώς και των λοιπών λογαριασμών του Ενεργητικού καταχωρήθηκαν στο Βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμού και στην Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης και τα υπόλοιπά τους μεταφέρθηκαν σωστά στις δηλώσεις Φ.Ε.

Επειδή, η μη έκδοση τριών αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 65,00 ευρώ, εντός της ελεγχόμενης χρήσης, χωρίς άλλη παράβαση, έστω και σε άλλη χρήση, δεν αποτελεί απόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής, ότι η ελεγχόμενη, με τις συγκεκριμένες παραβάσεις, απέβλεπε σε συνειδητή και μεθοδευμένη αποφυγή των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών είναι εσφαλμένη, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και τα οικονομικά αποτελέσματα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσης λογιστικώς.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό ότι η ελεγχόμενη χρήση έχει παραγραφεί πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 «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».

«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι *«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 παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι «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 τη διάταξη του άρθρου 9 § 5 του ν.2523/1997 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.

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη

τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4337/2016** 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 (ήτοι μέχρι 31-12-2016) 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 περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) 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».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο αρχικός έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ./.....2013 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την Πολ. 1072/2011. Στα πλαίσια αυτής συντάχθηκε το υπ'αριθμ...../.....Ειδικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Κ.Β.Σ., καθώς και το υπ'αριθμ...../..... Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου Φ.Π.Α., τα οποία επιδόθηκαν στο φορολογούμενο στις Επειδή, ο ελεγχόμενος δεν αποδέχθηκε τα προαναφερόμενα Ειδικά Σημειώματα Ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. κατ'εφαρμογή της παρ.2 του άρθρου 13 της Πολ.1072/2011,

εξέδωσε την/.....2015 εντολή και συνέχισε τον έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ.1037/2005.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ελεγχόμενες χρήσεις έχουν παραγραφεί απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.:....., που είχε στη, οδόςκαι 1)την τροποποίηση της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α και 2)την επικύρωση της Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, ακολούθως:

1)την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

- **α)**τη με αριθμ...../..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ/κής περιόδου 2007) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του για τη χρήση 2007 λογιστικά όπως αυτά προσδιορίζονται στην σχετική έκθεση με την προσθήκη στα δηλωθέντα του κέρδη της επιχείρησης ποσού, της λογιστικής διαφοράς των υπό κρίση εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 65,00€ .
- **β)** τη με αριθμ./..... οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την αναπροσαρμογή του επιβληθέντος ποσού των 11.257,16€ σε 27,17€ εφαρμόζοντας την κείμενη νομοθεσία.

2)την επικύρωση της παρακάτω πράξης:

- **α)**τη με αριθμό/..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ.έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		41.519,99	274.747,69	41.584,99	65,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.299,42	49.944,96	3.312,42	13,00
Προκαταβολή φόρου		4.567,20	4.567,20	4.567,20	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			55.975,00	15,60	15,60
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	7.866,62	110.487,16	7.895,22	28,60
	για επιστροφή				

Υπ' αριθ. /..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάση Απόφασης
Αξία εκροών 9%	457.467,85€	475.491,00€	457.467,85
Αξία εκροών 19%	467.480,01	485.873,76	467.545,01
Φ.Π.Α Εκροών 9%	41.172,11€	42.794,19€	41.172,11
Φ.Π.Α. Εκροών 19%	88.821,20€	92.316,01€	88.833,55
Σύνολο Φόρου Εκροών	129.993,31€	135.110,20€	130.005,66
Αξία εισροών 9%	254.284,25€	254.284,25€	254.284,25€
Αξία εισροών 19%	335.534,37€	335.534,37€	335.534,37€
Φ.Π.Α. Εισροών 9%	22.885,58€	22.885,58€	22.885,58€
Φ.Π.Α Εισροών 19%	63.751,53€	63.751,53€	63.751,53€
Φ.Π.Α. Δαπανών	16.307,04€	16.307,04€	16.307,04€
Σύνολο φόρου Εισροών	102.944,15€	102.944,15€	102.944,15€
Λοιπά προστιθέμενα – αφαιρούμενα ποσά	32.585,53€	32.585,53€	32.585,53€
Γενικό Σύνολο φόρου Εισροών	135.529,68€	135.529,68€	135.529,68€
Υπόλοιπο	-5.536,37€	-419,48€	-5.524,02€

Διαφορά Φ.Π.Α. για καταβολή	12,35 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	14,82€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27,17 €

**Υπ' αριθ./..... οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2007 – 31/12/2007**

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	880,00€
--------------------------------------	----------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδ/νσης
Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης
α/α**

**Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).