



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

14-09-2016

Αριθμός απόφασης:

3106

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».

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 πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με την Επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρο του ΔΣ (για το διάστημα από 18-04-2005 έως 31-12-2008) του, κατοίκου, κατά: **1)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **2)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **3)** της

υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **4)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **5)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικών περιόδων 2004, 2005, 2006, 2007 & 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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 του με την Επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Πρόεδρο του ΔΣ (για το διάστημα από 18-04-2005 έως 31-12-2008) του, 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, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 55.086,23 €, πλέον 66.103,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι σύνολο 121.189,71 €.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 128.889,52 €, πλέον 154.667,42 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι σύνολο 283.556,94 €.

3) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 49.130,60 €, πλέον 58.956,72 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι σύνολο 108.087,32 €.

4) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 3.510,48 €, πλέον 4.212,58 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι σύνολο 7.723,06 €.

5) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 4.347,73 €, πλέον 5.217,28 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι σύνολο 9.565,01 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, συνεπεία του με αριθμ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, δια του νομίμου εκπροσώπου του κ. του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. ιστορικό ελέγχου

2. ο εν λόγω πρόεδρος για τις περιοδικές δηλώσεις φπα 2004 δεν είχε υποχρέωση καθόσον δεν εκπροσωπούσε τον το εν λόγω χρονικό διάστημα.
3. η λογίστρια είχε την ευθύνη για την λειτουργία του λογιστηρίου και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, με την επίβλεψη του υπεύθυνου διευθυντή.
4. δεν ήταν δυνατή η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, λόγω υπεξαίρεσης αυτών από την υπεύθυνη λογίστρια και τα οποία δεν επεστράφησαν μέχρι και σήμερα, ως η έκθεση πρακτικών και απόφαση του
5. ο ουδέποτε υπήρξε κερδοσκοπικός, ώστε να έχει έσοδα και δεν άσκησε εμπορική δραστηριότητα, είχε μηδενική συναλλακτική δράση, καθώς δεν έκανε καμία φορολογική πράξη εκτός της κατανομής εξόδων λειτουργίας στα μέλη του, και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή προχώρησε σε λάθος έκδοση των πράξεων φπα και σε υπολογισμό φόρου επί ανύπαρκτων εσόδων.

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, οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 14 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

§14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ορίζουν, ότι:

"[...] Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

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 την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, Άρθρο 7: Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

7.1.2 Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013).

Επειδή, παρότι, η αρμόδια φορολογική αρχή, βάσει του με αριθ. πρωτ. εγγράφου του Ειρηνοδικείου, κοινοποίησε νόμιμα στους εκάστοτε διατελέσαντας Προέδρους του προσφεύγοντος, το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένες προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, εντούτοις στα υπομνήματά τους δεν προσκόμισαν βιβλία και στοιχεία, ή προσκόμισαν μέρος αυτών, με την αιτιολογία της υπεξαίρεσης αυτών από την λογίστρια. Στις υποβλήθηκε το με αριθμ. έγγραφο – κατάσταση του προσφεύγοντος, με συνημμένα μέρος των βιβλίων και των παραστατικών εσόδων και εξόδων των υπό κρίση ετών.

Επειδή, ο προσφεύγων και δη οι Πρόεδροι αυτού ως εκπρόσωποί του, κατά το χρονικό διάστημα της θητείας των, δεν απέδειξαν, ότι είχαν καταβάλει την επιβαλλομένη εκ των περιστάσεων άκρα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων, και δεν απέδειξαν, 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:

Α) από το σύστημα ELENXIS, διαπιστώθηκε, ότι δεν είχαν υποβληθεί, α) δηλώσεις φόρου εισοδήματος (άρθρο 107 ν. 2238/94) και β) δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών (άρθρο 59 ν. 2238/94) για κανένα από τα κρινόμενα έτη 2004-2008, γ) εκκαθαριστικές δηλώσεις φπα (άρθρο 38 ν. 2859/2000) για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007, δ) συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (άρθρο 20 Π.Δ. 186/92) για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006.

Β) Επιπλέον, από το ιστορικό της από πρότασης της εισαγγελέως προς το, η υπεύθυνη του λογιστηρίου του προσφεύγοντος,

1. από το χρονικό διάστημα εισέπραξε χρηματικά ποσά τα οποία αφορούσαν εργοδοτικές εισφορές του προσφεύγοντος, προκειμένου να τα αποδώσει στο ΙΚΑ, πλην όμως δεν τα απέδωσε,

2. από το χρονικό διάστημα, ιδιοποιήθηκε σημαντικά ποσά, προοριζόμενα για απόδοση φπα, τον οποίο δεν απέδωσε για λογαριασμό του προσφεύγοντος,

3. από το χρονικό διάστημα, ιδιοποιήθηκε σημαντικά ποσά, προοριζόμενα για απόδοση φμυ, τον οποίο δεν απέδωσε για λογαριασμό του προσφεύγοντος,

4. από το χρονικό διάστημα, έως ιδιοποιήθηκε παράνομα διάφορα αξιόγραφα προοριζόμενα για την εξόφληση οικονομικών υποχρεώσεων μελών του προσφεύγοντος, και

5. εξέδωσε πλαστές επιταγές, τουλάχιστον από χρονικό διάστημα εντός έως

Γ) σύμφωνα με το καταστατικό του προσφεύγοντος,

Άρθρο Εποπτικό Συμβούλιο

2. το εποπτικό συμβούλιο ελέγχει τις πράξεις του Δ.Σ. και την τήρηση των διατάξεων του νόμου, του καταστατικού και των αποφάσεων της Γ.Σ. και του πειθαρχικού συμβουλίου. **έχει δικαίωμα και καθήκον να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείων του, να διενεργεί λογιστικό και διαχειριστικό έλεγχο και να παρακολουθεί την πορεία των υποθέσεων του**

Άρθρο ... Γενικά περί Εποπτικού Συμβουλίου

1. το εποπτικό συμβούλιο ασκεί εποπτεία και έλεγχο στις πράξεις και τη διαχείριση του Δ.Σ.....

4. το εποπτικό συμβούλιο συνέρχεται τουλάχιστον ανά μήνα.....

Άρθρο Καθήκοντα Προέδρου-Αντιπροέδρου-Γ. Γραμματέα-Ταμιά Δ.Σ

Ο πρόεδρος του Δ.Σ. μεταξύ άλλων συγκαλεί τούτο και εισηγείται σ' αυτό, επιμελείται για την ορθή εκτέλεση των αποφάσεων όλων των οργάνων του, ήτοι του Δ.Σ., του Εποπτικού και Πειθαρχικού Συμβουλίου και της Γ.Σ., υπογράφει όλα τα έγγραφα του με τον Γραμματέα ή άλλο εντεταλμένο μέλος του Δ.Σ., **επιβλέπει τα διάφορα τμήματα και υπηρεσίες του**, υπογράφει τις εντολές προς πληρωμή ή είσπραξη προς το Ταμείο, εκθέτει τον απολογισμό διαχείρισης του Δ.Σ.....

Άρθρο Δικαιώματα-Καθήκοντα-Υποχρεώσεις του Εποπτικού Συμβουλίου

1. το Εποπτικό Συμβούλιο εποπτεύει και ελέγχει, αν οι πράξεις του Δ.Σ. συμφωνούν με τις διατάξεις του νόμου, του καταστατικού, τις αποφάσεις της Γ.Σ. και τον εσωτερικό Κανονισμό λειτουργίας
2. δικαιούται να εξετάζει οποτεδήποτε τα έγγραφα, βιβλία καθώς και κάθε στοιχείο του και να ζητά εξήγηση και ενημέρωση από το Δ.Σ.....
5. το Εποπτικό Συμβούλιο διενεργεί και όσα άλλα έργα-εξουσίες αναθέτονται σε αυτό, από το Νόμο ή το παρόν καταστατικό (π.χ. από τα άρθρα 19, 20, 22, 12 κ.α)
6. το Εποπτικό Συμβούλιο δια του προϊσταμένου του υποχρεούται να ενημερώνει άμεσα το Δ.Σ. για κάθε παρατήρησή του.

Άρθρο Προσωπικό

1. το προσωπικό κύριο και βοηθητικό, τακτικό ή έκτακτο και προσλαμβάνεται και απολύεται από το Δ.Σ. που καθορίζει και την αμοιβή του
3. το Δ.Σ. μπορεί να προσλαμβάνει Διευθυντή για τις εργασίες του
4. ο Διευθυντής ασκεί τα καθήκοντά του, υπό την επίβλεψη και έλεγχο του Δ.Σ. μέσα στα όρια του νόμου του καταστατικού, των αποφάσεων των Γ.Σ. και γενικά των αποφάσεων των οργάνων αυτού.

Επειδή, μεταξύ των άλλων ισχυρίζονται, ότι, “είχε προσληφθεί αρμόδιος διευθυντής, ώστε να επιμελείται της νόμιμης και φυσιολογικής λειτουργίας του και φυσικά είχε και την εποπτεία του λογιστηρίου”, η ομολογία αυτή και μόνο, σε συνδυασμό, τόσο με τα προαναφερθέντα άρθρα του καταστατικού, όσο και από τα προαναφερόμενα πεπραγμένα της υπεύθυνης λογίστριας, αποδεικνύει ότι οι εκάστοτε διατελέσαντες Πρόεδροι κατά το χρονικό διάστημα της θητείας των, δεν επέδειξαν την δέουσα επιμέλεια προς διαφύλαξη των κλαπέντων βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 935/1977, 1664/1971 1076635/16/0015/14.7.2008 έγγραφο Υπ. Οικ.), και δεν ασκούσαν την προσήκουσα εποπτεία τόσο στον ορισθέντα διευθυντή, όσο και στη λογίστρια, και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί των δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται.

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 προβλεπόμενων 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 υπαιτιότητος 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 τηρήσεως 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 τηρήσεως 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, παρά μόνο μέρος του ισοζυγίου Γενικών-Αναλυτικών καθολικών για τη διαχειριστική χρήση 2004, 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, παρά μέρος αυτών

δεν κατέστη εφικτή η διενέργεια επαληθεύσεων, καθώς και η συνακόλουθη εξαγωγή διαπιστώσεων και συμπερασμάτων για το δηλωθέν αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας, 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 προσφεύγοντοςΑνεπαρκή 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

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 εκπτώσεως 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 ο προσφεύγωνκατέχει 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 προβαλλόμενοι 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

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	55.086,23
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	66.103,48
Σύνολο για βεβαίωση	121.189,71

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

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	128.889,52
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	154.667,42
Σύνολο για βεβαίωση	283.556,94

3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

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	49.130,60
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	58.956,72
Σύνολο για βεβαίωση	108.087,32

4) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

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	3.510,48
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	4.212,58
Σύνολο για βεβαίωση	7.723,06

5) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

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	4.347,73
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	5.217,28
Σύνολο για βεβαίωση	9.565,01

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).