



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 17/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2194

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

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. 433...(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. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., που εδρεύει στον Πειραιά, οδός ..., κατά α) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2011, β) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2011, β) την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ... οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A) Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2011, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 91.800,35 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 68.588,28 €, ήτοι συνολικό ποσό 160.388,63 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

B) Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 60.474,16 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 56.166,39 €, ήτοι συνολικό ποσό 116.640,55 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

Οι εν λόγω Πράξεις εδράζονται επί της από 31/12/2015 εκθέσεως ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ ..., η οποία συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ. .../30.06.2015 εντολής μερικού ελέγχου στα αντικείμενα εισόδημα, ΦΠΑ, λοιποί φόροι, τέλη εισφορές, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ.. Κατόπιν του διενεργηθέντος βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου συντάχθηκε και η από 31/12/2015 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ του ιδίου ελεγκτή βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι κάτωθι Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ:

A) η υπ' αριθμ. ...(α/α TAXIS ...) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 14.980,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010- 31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), καθόσον ζήτησε και έλαβε οκτώ εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 37.450,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	752/30.06.2010	3.500,00 €
2	753/30.06.2010	5.200,00 €
3	907/31.12.2010	7.750,00 €
4	909/31.12.2010	1.100,00 €
5	912/31.12.2010	5.800,00 €
6	913/31.12.2010	9.600,00 €
7	914/31.12.2010	2.500,00 €
8	915/31.12.2010	2.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	37.450,00 €

B) η υπ' αριθμ. ...(α/α TAXIS ...) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 21.060,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011- 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), καθόσον ζήτησε και έλαβε έξι εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 52.650,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	930/31.03.2011	4.850,00 €
2	931/31.03.2011	3.900,00 €
3	932/31.03.2011	5.800,00 €
4	933/31.03.2011	12.550,00 €
5	949/30.06.2011	14.100,00 €
6	Άνευ	11.450,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	37.450,00 €

Την 23/02/2016 η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ το υπ' αριθμ. πρωτ. .../23.02.2016 συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζοντας επιπλέον:

1. Την από 19/02/2016 βεβαίωση της εταιρείας «...», σύμφωνα με την οποία τα διαφημιστικά σποτ με τίτλο ..., ..., ..., ... και ... έχουν παραχθεί και προσαρμοστεί κατόπιν εντολής και παραγγελίας της και έχουν παιχτεί στην Ελληνική Τηλεόραση.
2. Αναλυτική κατάσταση της εταιρείας «...» στην οποία αναφέρονται οι σχετικές προβολές των διαφημιστικών μηνυμάτων για τα παιχνίδια των εταιρειών ... και
3. Τα υπ' αριθμ. 24/30.01.2011, 27, 28, 29/31.03.2011, 22/30.03.2011, 159/06.08.2010 και 172/25.10.2010 Τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση προς την εταιρεία «...».

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων η Υπηρεσία μας απέστειλε στην υπόχρεη επιχείρηση τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ... ΕΞ 2016/ 17.05.2016 κλήση σε ακρόαση, καθόσον με τόσο με την ενδικοφανή προσφυγή, όσο και με το συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκομίσθηκαν νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου κατά τη διενέργεια αυτού. Επί της κλήσης σε ακρόαση η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις της με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ... ΕΙ 2016 ΕΜΠ/ 03.06.2016 έγγραφο που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των παραπάνω Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013 περί καλής πιστής, καθόσον από το σύνολο του αποδεικτικού υλικού το οποίο προσκομίστηκε αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα η πλήρης εξόφληση της αξίας των υπό κρίση τιμολογίων μέσω πιστωτικού ιδρύματος και μέσω αξιόγραφων και ως εκ τούτου τεκμαίρεται ότι η εταιρία ως λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και άρα σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν θα έπρεπε να επιβληθούν πρόστιμα και επιπλέον φόροι.
2. Η προσφεύγουσα επιχείρηση χρησιμοποίησε κάθε πρόσφορο μέσο έτσι ώστε να ελέγξει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, ενώ η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια είναι στο σύνολό τους ανύπαρκτες.
3. Η κρίση περί της εικονικότητας είναι εσφαλμένη.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ είναι ανατιολόγητες, καθώς η αιτιολογία τους δεν είναι επαρκής, σαφής και ειδική, ήτοι δεν αναφέρεται στις επίμαχες συναλλαγές μεταξύ του φορολογουμένου και του εκδότη, αλλά αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Η Υπηρεσία Ελέγχου κατέληξε σε παντελώς αυθαίρετα και ανατιολόγητα συμπεράσματα,

χωρίς καμία αιτιολογία η οποία να σχετίζεται με τις υπηρεσίες της προσφεύγουσας εταιρίας και με τα συγκεκριμένα τιμολόγια τα οποία εκδόθηκαν για υπηρεσίες που πράγματι διενεργήθηκαν, παρά μόνο βασιζόμενη σε γενικόλογα συμπεράσματα που αφορούν την εταιρία «...» προχώρησε στην επιβολή υπέρογκων προστίμων που πλήττουν τη βιωσιμότητα της εταιρίας μας.

5. Υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθώς δεν υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ του μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού.

Επειδή εν προκειμένω η κρίση περί εικονικότητας θεμελιώνεται στην από 31/12/2015 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ ..., στο πόρισμα της οποίας αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση α) στη χρήση 2010, ζήτησε και έλαβε οκτώ εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 37.450,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	752/30.06.2010	3.500,00 €
2	753/30.06.2010	5.200,00 €
3	907/31.12.2010	7.750,00 €
4	909/31.12.2010	1.100,00 €
5	912/31.12.2010	5.800,00 €
6	913/31.12.2010	9.600,00 €
7	914/31.12.2010	2.500,00 €
8	915/31.12.2010	2.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	37.450,00 €

και β) στη χρήση 2011 ζήτησε και έλαβε έξι εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 52.650,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	930/31.03.2011	4.850,00 €
2	931/31.03.2011	3.900,00 €
3	932/31.03.2011	5.800,00 €
4	933/31.03.2011	12.550,00 €
5	949/30.06.2011	14.100,00 €
6	Άνευ	11.450,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	37.450,00 €

Επειδή βάσει της ως άνω έκθεσης εκδόθηκαν α) η υπ' αριθμ. ...(α/α TAXIS ...) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 14.980,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010- 31/12/2010, και β) ...(α/α TAXIS ...) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 21.060,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011- 31/12/2011.

Επειδή κατά των εν λόγω Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ ασκήθηκε από την

προσφεύγουσα επιχείρηση υπ' αριθμ. .../19.02.2016 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 2193/17.06.2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«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 εξόδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έσοδα 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 επιχείρησης του, για τον επιτηδεύματά 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 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,

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 ανακριβεία: 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§2 περ. γ' του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«γ. Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των πιστώσεων και των δανείων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§§1 και 2 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισημασμένες απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, εισφορές και τέλη της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωσήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρητικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) ...

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) ...

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή καθόσον α) για το οικονομικό έτος 2011, η προσφεύγουσα έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 37.450,00 €, που αντιστοιχεί σε ποσοστό 3,56% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της και επηρεάζει σημαντικά το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών της υποχρεώσεων και β) για το οικονομικό έτος 2012, η προσφεύγουσα έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 52.650,00 €, που αντιστοιχεί σε ποσοστό 5,64% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της και επηρεάζει σημαντικά το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών της υποχρεώσεων, και ορθώς εν συνέχεια προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94, τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν 2238/94.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς εξεδόθησαν οι υπ' αριθμ. ...και ...Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικών ετών 2011 και 2012, αντίστοιχα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», ΑΦΜ

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

Οικονομικό έτος 2011:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Φόρος Εισοδήματος	91.800,35 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	68.5088,28 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	160.388,63 €

Οικονομικό έτος 2012:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Φόρος Εισοδήματος	60.474,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	56.166,39 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	116.640,55 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).