



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Καλλιθέα

16/05/2016

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 1799

**ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση:** Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας :** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο :** 2131604540

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ.Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ.Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

**3.** Την αριθ.Δ.Ε.Δ.12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975 ).

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή :

α) της εταιρείας ..... και ΑΦΜ .....

β) του ..... με ΑΦΜ ....., ως συνυπόχρεου προσώπου και

γ) της ..... με ΑΦΜ ....., ως συνυπόχρεου προσώπου, κατά της με αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008.

## 5.ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ποσό κύριου φόρου 766.074,83€, πλέον 919.287,78 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ήτοι σύνολο 1.685.362,61 € για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/00. Ο έλεγχος επειδή εκ μέρους της επιχείρησης δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε, κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, έκρινε αυτά ως ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ.2 περ.γ και 32 παρ.1 του Ν.2238/94 και του άρθρου 48 ν.2859/00.

### 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

#### 1ος Λόγος : ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΛΟΓΩ ΜΗ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΗΣ ΠΡΟΔΙΚΑΣΙΑΣ

<<Ο επίδικος έλεγχος πραγματοποιήθηκε ύστερα από τις με αριθμούς ..... ( που αντικατέστησε την προηγούμενη) εντολές ελέγχου του προϊσταμένου Δ Ο Υ Ν. Ιωνίας. Οι εντολές αυτές δεν ήταν σύννομες διότι δεν ενημερώθηκε εγγράφως και επί αποδείξει ο νόμιμος εκπρόσωπός μας, μάλιστα κατά το έτος 2013 δεν υπήρχε νόμιμος εκπρόσωπός μας λόγω θανάτου του διαχειριστή μας.

Σημειωτέον ότι στην περίπτωση ελλείψεως εκπροσώπου κάθε νομικού προσώπου δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί καμιά κοινοποίηση σε αυτό, παρά μόνο εάν όποιος έχει έννομο συμφέρον διορίσει νόμιμο εκπρόσωπο κατά τα προβλεπόμενα από το νόμο.

Έτσι δεν παρατάθηκε νομίμως η πενταετής παραγραφή, με συνέπεια να μην είναι νόμιμος ο έλεγχος ελλείψει νομίμου εντολής ελέγχου, αλλά και παραγραφής.>>

#### 2ος Λόγος : ΛΟΙΠΕΣ ΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΕΣ

Η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου είναι νομικά πλημμελής, και ακυρωτέα, διότι :

1) Κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή ισχύει μετά το ν. 4174/2013, η κοινοποίηση της πράξης κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 του ίδιου νόμου, 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.

2) Όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου, δεν προκύπτει καθόλου ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, με εύλογη συνέπεια να μην προκύπτει, εάν η χορηγηθείσα εντολή ελέγχου είναι κατά χρόνο σύννομη, ήτοι εάν εξεδόθη προ της έναρξεως του τακτικού ελέγχου, ως απαιτείται κατά νόμο, με αποτέλεσμα η όλη διαδικασία του ελέγχου και του ένδικου καταλογισμού να κείται εκτός νομιμότητας, οπότε η βαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και φυσικά ακυρωτέα (πρβλ ΟΛΣΤΕ 4487/01, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2002, 676).

#### 3ος Λόγος : ΝΟΜΙΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΕΠΙΣΗΜΑ ΑΝΤΙΓΡΑΦΑ

4ος Λόγος : ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΔΙΑΤΑΞΗΣ 20 ΠΑΡ. 1 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΚΑΙ 20 ΠΑΡ.2 ΓΙΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΑΚΡΟΑΣΗ. ΔΕΝ ΥΦΙΣΤΑΤΑΙ ΝΟΜΙΜΗ ΑΡΝΗΣΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο επίδικος έλεγχος κάλεσε νομίμως τον εκπρόσωπό μας για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και έτσι αφενός παραβιάσθηκαν οι ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις με την έννοια ότι δεν δόθηκε η

δυνατότητα σε εμάς να διευθετήσουμε χωρίς προσφυγή στις δικαστικές αρχές την υπόθεσή μας ( Συντ 20 παρ 1),δεν λάβαμε νομίμως γνώση του ελέγχου ( Συντ 20 παρ 2) και τελικά δεν αρνηθήκαμε σε καμιά περίπτωση να προσκομίσουμε τα βιβλία μας για έλεγχο.

4ος Λόγος : ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

5ος Λόγος : ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΔΙΑΤΑΞΗΣ 20 ΠΑΡ. 1 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΚΑΙ 20 ΠΑΡ. 2 ΓΙΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΑΚΡΟΑΣΗ ΔΕΝ ΥΦΙΣΤΑΤΑΙ ΝΟΜΙΜΗ ΑΡΝΗΣΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο επίδικος έλεγχος κάλεσε νομίμως τον εκπρόσωπό μας για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και έτσι αφενός παραβιάσθηκαν οι ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις με την έννοια ότι δεν δόθηκε η δυνατότητα σε εμάς να διευθετήσουμε χωρίς προσφυγή στις δικαστικές αρχές την υπόθεσή μας ( Συντ 20 παρ 1), δεν λάβαμε νομίμως γνώση του ελέγχου ( Συντ 20 παρ 2) και τελικά δεν αρνηθήκαμε σε καμιά περίπτωση να προσκομίσουμε τα βιβλία μας για έλεγχο.

6ος Λόγος : ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Ο επίδικος έλεγχος είχε στη διάθεσή του όλα τα στοιχεία εκείνα από τα οποία μπορούσε να γίνει πραγματικός έλεγχος και πραγματικός υπολογισμός των αποτελεσμάτων μας.

Θεώρησε όμως ότι έπρεπε να ολοκληρωθεί η διαδικασία ελέγχου σε ελάχιστο χρόνο, αντί να προχωρήσει σε πραγματικό έλεγχο και διασταυρώσεις των κατά τα ανωτέρω και τη συμπροσβαλλόμενη έκθεση προσκομισθέντων στοιχείων.

Αυτό το έπραξε παραβιάζοντας τη φορολογική ισότητα και την ελεύθερη οικονομική ανάπτυξη , δικαιώματα που προστατεύονται από τα άρθρα 4 και 5 του Συντάγματος. Και αυτό υπέρ της ταχύτητα της διεκπεραίωσης της υπόθεσής μας.

Έτσι όμως παραβίασε την αρχή της χρηστής διοίκησης με απότοκο αποτέλεσμα την ακυρότητα του ελέγχου και της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης

7ος Λόγος : Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι σύννομη,αφού κατά το χρόνο της επίδικης περιόδου, η εταιρεία μας πραγματοποίησε αληθινές, πράγμα που αναγνώρισε και ο έλεγχος συναλλαγές με τους πελάτες και προμηθευτές της, το δε μέγιστο μέρος των πληρωμών και εισπράξεων αυτής πραγματοποιήθηκε μέσω του τραπεζικού συστήματος, οι δε πελάτες της σχεδόν στο σύνολό τους είναι μεγάλες Ελληνικές επιχειρήσεις, δηλαδή πραγματικές σημερινές επιχειρήσεις σε λειτουργία. Τα αντίγραφα που προσκομίσαμε στην αρμόδια Δ Ο Υ ήταν νόμιμα έφεραν βεβαίωση του τηρήσαντος αυτά λογιστή, παρείχαν πλήρη εικόνα ως προς την κίνηση όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών και μπορούσαν και έπρεπε να ληφθούν υπόψη, από δε τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του λογαριασμού ταμείου και όψεως και τη διασταύρωση με τα βιβλία και στοιχεία των πελατών μας, μπορούσε να γίνει πλήρης λογιστικός έλεγχος, έμμεσος ,όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις των Ν. 4174/13 και 4172/2013 όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν μέχρι σήμερα

Επομένως ο τυχόν διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος έπρεπε να γίνει με έμμεσο έλεγχο και με βάση τα στοιχεία που προσκομίσαμε στον έλεγχο , πλέον όσων στοιχείων έκρινε ο έλεγχος επιπρόσθετα να προσκομίσουμε κατόπιν υποδείξεώς του, πράγμα που εμείς επανειλημμένα προτείναμε.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των:

α) της εταιρείας ..... και ΑΦΜ .....

β) του .....με ΑΦΜ .....,ως συνυπόχρεου προσώπου και

γ) της ..... με ΑΦΜ .....,ως συνυπόχρεου προσώπου, 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:

**Επειδή**,η εντολή ελέγχου γνωστοποιήθηκε στην επιχείρηση και συγκεκριμένα σε όλους τους διατελέσαντες διαχειριστές αυτής με συστημένη επιστολή, όπως επίσης με το ίδιο τρόπο και η πρόσκληση που προβλέπεται από το άρθρο 14 του ν.4174/2013

**Επειδή**, σε όλους τους διαχειριστές της ΕΠΕ επιδόθηκε δια θυροκόλλησης με δικαστικό επιμελητή σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 62 του ν.4174/13 και στη συνέχεια του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 30 του ΠΔ 186/92<< Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων>> ορίζεται ότι:

1. ....

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.

«3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς».

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

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

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

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 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 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.

5. ....

6.....

7.Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά 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».

8. 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.

9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και

δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94:

1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξουρίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

β) .....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσηκουσας 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 ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, 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.»

\*\*\* Το τελευταίο εδάφιο της περ.γ προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.10 Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α 253/14.12.2004.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

4. ....

5. ....

**Επειδή** με το άρθρ. 32 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά

έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α` και β` της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή 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 ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α` με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η` της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

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

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

Τα ποσά των πιο πάνω υποπεριπτώσεων αα` έως δδ` προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.



Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.

Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/94:

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.

2.....

3. ....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5.....

6.....

7. ....

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των :

**α) Του Άρθρου 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011**

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2012.

**β) Του Άρθρου 2 Ν. 4098/2012**

Η προθεσμία παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31-12-2012 παρατείνεται μέχρι 31-12-2013.

**γ) Του Άρθρου 37 παρ. 5 Ν. 4141/2013**

Από τις ανεξέλεγκτες 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 31-1-2013 και μετά.

**δ) Του Άρθρου 36 παρ. 3 κατ Άρθρο 66 παρ. 11 Ν.4174/2013**

Εξαιρετικά πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 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 παρ. 3 του Άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β) του ν. 2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ, κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα κατά τον τακτικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ Παλλήνης δεν προσκόμισε τα βιβλία που τήρησε και τα πρωτογενή στοιχεία των εγγραφών σ'αυτά κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ΑΝΑΚΡΙΒΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ,6, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά, μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση το σύνολο των φορολογητέων εισροών και του φόρου που επιβάρυνε αυτές.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11-12-2015 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ ....., που συνετάχθη μετά τη διενέργεια ελέγχου βάσει των εντολών με αριθμό ....., λόγω της λήψης του αριθ..... πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ ..... και της ύπαρξης των αριθ.πρωτ..... υπηρεσιακών εγγραφων της Δ.Ο.Υ ..... προς την Δ.Ο.Υ ....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. .... των:

α) της εταιρείας ..... και ΑΦΜ .....

β) του ..... με ΑΦΜ ....., ως συνυπόχρεου προσώπου και

γ) της ..... με ΑΦΜ ..... ως συνυπόχρεου προσώπου.

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

**ΦΠΑ ΧΡΗΣΗΣ 2008:** Συνολικό ποσό 1.685.362,61 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

**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).