



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 06/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1650

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 18/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα τη ΡΟΔΟ, κατά α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2009, β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2010 και γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2009, β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2010 και γ) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2009 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 11.713,36 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 14.056,00 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2010 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 7.448,48 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 9.303,00 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

γ) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 23.549,96 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 24.491,96 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης τακτικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. (..... ELENXIS) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου και όπως προέκυψε από επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων (υφιστάμενων παραβάσεων Κ.Β.Σ. – δελτίων πληροφοριών), η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2008, 2009 και 2010 υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

- Δεν εξέδωσε δύο (2) Α.Λ.Π. αξίας 7,00 € εκάστη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1,3 του Π.Δ. 186/92.
- Δεν εξέδωσε επτά (7) Α.Λ.Π. αξίας 7,00 € εκάστη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1,3 του Π.Δ. 186/92.

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

- Δεν εξέδωσε τρεις (3) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 54,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1,3 του Π.Δ. 186/92.
- Έλαβε σαράντα επτά (47) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.398,91 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§§1,5 και 18§§2,9 του Π.Δ. 186/92.

Γ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

- Δεν εξέδωσε τρεις (3) Α.Λ.Π. αξίας 7,00 € εκάστη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1,3 του Π.Δ. 186/92.
- Δεν εξέδωσε μία (1) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 70,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1,3 του Π.Δ. 186/92.
- Δεν εξέδωσε δύο (2) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 78,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1,3 του Π.Δ. 186/92.
- Δεν εξέδωσε δύο (2) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 90,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1,3 του Π.Δ. 186/92.
- Δεν εξέδωσε τρεις (3) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 45,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1,3 του Π.Δ. 186/92.
- Εξέδωσε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο του οποίου η αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12§§1,11 και 18§§2,9 του Π.Δ. 186/92.
- Δεν έλαβε ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο αξίας 1.665,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12§§1,5 του Π.Δ. 186/92.

Σημειώνεται ότι για το σύνολο των ως άνω παραβάσεων ο προσφεύγων έχει συμβιβαστεί με συνέπεια αυτές να έχουν καταστεί οριστικές.

Εν όψει των παραπάνω η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου έκρινε ότι οι ως άνω διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Έκρινε συνεπώς τα βιβλία: α) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και προσδιόρισε τα τελικά

ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σε 61.328,70 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, β) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 ανεπαρκή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και προσδιόρισε τα τελικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σε 38.761,41 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και γ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και προσδιόρισε τα τελικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σε 142.960,20 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94. Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ., και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικών Ετών 2009, 2010 και 2011 συνολικού ποσού 25.769,36 €, 16.751,48 € και 48.041,92 € αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των υπ' αριθμ., και προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που αναφέρονται στην από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία έχουν μεταφερθεί ορθά στα βιβλία της και οι δηλώσεις της έγιναν ορθά με βάση τα τηρούμενα βιβλία, παρ' όλα αυτά ο έλεγχος εντελώς αδικαιολόγητα και κατά ευθεία παράβαση του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων της.
- Ο μόνος λόγος απόρριψης των βιβλίων της από τον έλεγχο είναι οι υφιστάμενες ήδη παραβάσεις Κ.Β.Σ., τα ποσά των οποίων είναι ελάχιστα και σε καμία περίπτωση αρκετά να καταστήσουν το λογιστικό έλεγχο ανέφικτο και να οδηγήσουν τη φορολογική αρχή στη μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού, αφού αυτά αντιπροσωπεύουν μόλις το 0,03%, το 0,029% και το 0,08% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης για τα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα.
- Όσον αφορά την παράβαση της λήψης των 47 εικονικών τιμολογίων στη χρήση 2009, αυτά όπως αποδείχθηκε και από τον έλεγχο αφορούν εμπορεύματα που αγοράστηκαν και συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν, απλώς τοποθετήθηκαν σε χώρο που δεν ανήκε ακόμα στην εταιρεία.
- Η από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είναι ανατιολόγητη, αφού δεν αιτιολογεί το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματός της και αυθαίρετα καταλήγει στη απόρριψη των βιβλίων της.
- Εντελώς καταχρηστική συμπεριφορά της διοίκησης, κακή χρήση της διακριτικής της ευχέρειας και παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) 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 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.): «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 ελευθέριο 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των σαράντα επτά (47) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, όπως καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου-εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Νοτίου Αιγαίου και Και αυτό γιατί ο έλεγχος απέδειξε με αυτοψίες, επαρκή στοιχεία και μαρτυρίες, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, ότι τα σαράντα επτά (47) αυτά ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, καθώς έχουν εκδοθεί προς την προσφεύγουσα, όπως ο διαχειριστής της ζήτησε από τους προμηθευτές να πράξουν, καμία όμως από τις εργασίες δεν έγιναν για λογαριασμό και στο κατάστημα της προσφεύγουσας και κανένα εμπόρευμα δε μεταφέρθηκε σε αυτή.

Επειδή, τα σαράντα επτά (47) αυτά επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία συμπεριλήφθηκαν και καταχωρήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία στα τηρούμενα επίσημα βιβλία της και έχουν χρησιμοποιηθεί με αυτόν τον τρόπο για τη μείωση των φορολογικών της

υποχρεώσεων τόσο έναντι της φορολογίας του εισοδήματος όσο και έναντι του Φ.Π.Α., καθώς εξέπεσε και δεν απέδωσε στο ελληνικό Δημόσιο το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά, ενώ αύξησε κατά 72.398,91 € την αξία των παγίων στοιχείων της, επωφελούμενη τις μελλοντικές αποσβέσεις που θα μείωναν ισόποσα τα καθαρά φορολογητέα κέρδη κάθε χρήσης.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται:

«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)

δ)

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».

Επειδή, εν προκειμένω στην περίπτωση της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε:

α) η παράβαση της μη έκδοσης επτά (7) φορολογικών στοιχείων από τον ίδιο έλεγχο για την ίδια χρήση (2008) και η μη έκδοση τουλάχιστον δύο (2) φορολογικών στοιχείων από διαφορετικούς ελέγχους για την ίδια χρήση (2008),

β) η παράβαση της μη έκδοσης τριών (3) φορολογικών στοιχείων από τον ίδιο έλεγχο για την ίδια χρήση (2009) και η παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ και

γ) η παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων από πέντε διαφορετικούς ελέγχους μέσα στην ίδια χρήση (2010) εκ των οποίων οι δύο αφορούσαν τη μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων από τον ίδιο έλεγχο, καθώς και οι παραβάσεις της έκδοσης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και της μη λήψης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου.

Με βάση τα ανωτέρω η προσφεύγουσα εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και σύμφωνα με την παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων της κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου.

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται:

«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),

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,

.....

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.

.....

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),

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,

.....

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.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι υφιστάμενες φορολογικές παραβάσεις της προσφεύγουσας στη χρήση 2008 αφενός δεν είναι μεγάλης έκτασης και δεν επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα της (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) και αφετέρου σε καμία περίπτωση δεν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της, τα βιβλία της πρέπει να κριθούν ακριβή. Ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να προσδιοριστούν με την προσθήκη της αποκρυσβείσας αξίας στα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία και τα καθαρά κέρδη πρέπει να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Επειδή, αντιθέτως, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2009 και 2010 είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματά της. Πιο συγκεκριμένα για τη χρήση 2010 οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης είναι ιδιαίτερα σημαντικές, καθώς γίνονται κατ' εξακολούθηση, αφού η μη έκδοση διαπιστώθηκε από διαφορετικούς ελέγχους σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και ως εκ τούτου καταδεικνύουν τη μεθοδευμένη και συστηματική πρόθεσή της για απόκρυψη φορολογητέας ύλης και συνεπώς τη συνειδητή και επανειλημμένη προσπάθεια να αποφύγει την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων. Το γεγονός δε ότι ήταν υπότροπη της ίδια παράβασης πέντε φορές μέσα στη χρήση αυτή φανερώνει την εν γένει φορολογική της συμπεριφορά.

Επιπλέον, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά των παραβάσεων της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης αντιπροσωπεύουν μόλις το 0,029% και το 0,08% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011 αντίστοιχα και συνεπώς δεν είναι αρκετά να καταστήσουν το λογιστικό έλεγχο ανέφικτο και να οδηγήσουν τη φορολογική αρχή στη μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού είναι αβάσιμος, δεδομένου του αντικειμένου της επιχείρησης και του γεγονότος ότι εμπορεύεται αγαθά και υπηρεσίες μικρής αξίας και ως εκ τούτου είναι φυσιολογικό να αποτελεί μικρό ποσοστό η σχέση της αποκρυσβείσας ύλης προς τα ακαθάριστα έσοδα της. Η δε παράβαση της λήψης των σαράντα επτά (47) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 72.398,91 € μέσα στη χρήση 2009 είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με το μέγεθος των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, καθώς τα εικονικά αυτά στοιχεία αντιπροσωπεύουν ποσοστό 39,24% επί των ακαθάριστων εσόδων της.

Συνεπώς, ο έλεγχος συνεκτιμώντας συνολικά και συνδυαστικά όλα τα ανωτέρω πραγματικά γεγονότα ορθώς έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανεπαρκή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 και ανακριβή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυε για τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος και συγκεκριμένα αναφέρεται:

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

α)

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 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες περιόδους, περιγράφεται ο τρόπος εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και συγκεκριμένα:

«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.»

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά 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. Εξαιρετικά, 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) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

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

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

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 σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013: «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης»,

και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επί των οποίων εδράζονται οι υπ' αριθμ. και προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική απόδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

α) Την **απόδοχή** αυτής ως προς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2008 χαρακτηρίζοντας αυτά ακριβή και την **τροποποίηση** της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικού Έτους 2009 και

β) Την **απόρριψη** αυτής ως προς τις με αριθμ. και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου Οικονομικών Ετών 2010 και 2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Α) Οικονομικό Έτος 2009

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	200.577,91 €
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	5.635,78 €

Διαφορά φόρου $[(14 \text{ €} + 49 \text{ €} * 2) * 20\%]$	22,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	26,88 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	49,28 €

Β) Οικονομικό Έτος 2010

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	184.578,13 €
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	38.761,41 €
Διαφορά φόρου	7.448,48 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.303,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	16.751,48 €

Γ) Οικονομικό Έτος 2011

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	378.201,60 €
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	142.960,20 €
Διαφορά φόρου	23.549,96 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	24.491,96 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	48.041,92 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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).