



**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, 21/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4791

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 22/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα τη ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 17/12/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 22/07/2015 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:

Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 38.924,58 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 30.361,17 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν. 2238/94 και ν. 2859/2000, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της από έκθεσης ελέγχου-εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και της από Έκθεσης Ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας. Ειδικότερα, κατόπιν διενέργειας ελέγχου από κλιμάκιο του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος, μετά από ανώνυμη καταγγελία, προέκυψε η μη έκδοση 13.671 αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, από τον Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με Α.Μ., συνολικής αξίας εβδομήντα εννέα χιλιάδων επτακοσίων ενενήντα τριών ευρώ και ενενήντα λεπτών (79.793,90 €) πλέον Φ.Π.Α. δέκα οκτώ χιλιάδων τριακοσίων πενήντα δύο ευρώ και εξήντα λεπτών (18.352,60 €). Πιο συγκεκριμένα, από έρευνα των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt (ηλεκτρονικό αρχείο των δεδομένων κάθε εκδοθέντος στοιχείου) και b.txt (ηλεκτρονικό αρχείο της ΠΑΗΨΣ - Συμβολοσειρά Σήμανσης κάθε στοιχείου) της με Α.Μ. ταμειακής μηχανής (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ) της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά τη χρήση 2012 εντοπίστηκαν 3.296 αποδείξεις που είχαν επανεκδοθεί τουλάχιστον τρεις φορές, το δε εύρος του αριθμού των επανεκδόσεων ήταν έως 84 (δηλαδή βρέθηκε απόδειξη που είχε επανεκδοθεί μέχρι και ογδόντα τέσσερις φορές). Από τον έλεγχο των 3.296 αποδείξεων προέκυψε πλήθος 13.671 επανεκδόσεων και κατά συνέπεια αποφυγή έκδοσης ισάριθμων αποδείξεων με τα ως άνω αναφερόμενα ποσά.

Εν όψει των παραπάνω η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας έκρινε ότι οι 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 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και προσδιόρισε τελικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94. Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 ποσού

38.924,58 €, πλέον προσαυξήσεων ποσού 30.361,17 €, και συνολικού ποσού 69.285,75 €, το οποίο βεβαιώθηκε στις 24/06/2015 (ΑΤΒ, Α.Χ.Κ .../..).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση, της υπ' αριθμ. προσαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ισχυριζόμενη ότι η υπ' αριθμ./2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. πάνω στην οποία βασίζεται είναι παράνομη, νομικά πλημμελής και ακυρωτέα. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τους παρακάτω λόγους:

- Η καταλογισθείσα παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση αποδείξεων και όχι σε επανέκδοση, όπως ισχύει στην προκειμένη περίπτωση.
- Ο έλεγχος δε διαπίστωσε και δεν απέδειξε την παράβαση εκ μέρους της προσφεύγουσας, αλλά της απέδωσε την πρόθεση να διαπράξει φορολογική παράβαση, όπως αναφέρουν οι συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου τόσο της Οικονομικής Αστυνομίας όσο και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Τόσο η αποδιδόμενη παράβαση, όπως αποδίδεται από το περιεχόμενο της με αριθμ./2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, όσο και η από έκθεση ελέγχου που τη συνοδεύει είναι αόριστες και ανατιολόγητες, καθώς δεν προκύπτει από ποια στοιχεία συνάχθηκε το συμπέρασμα της μη έκδοσης αποδείξεων.
- Υπάρχει παράβαση του ουσιώδους τύπου της υπ' αριθμ. πρωτ./8-4-2014 κλήσης σε ακρόαση, καθώς ο Προϊστάμενος δε γνώριζε για ποιο λόγο καλεί τον εκπρόσωπο της εταιρείας, αφού η έκθεση ελέγχου συντάχθηκε μεταγενέστερα.
- Η έκθεση ελέγχου δε φέρει τις κατά νόμο απαραίτητες υπογραφές των ελεγκτών, του επόπτη και του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, κατά συνέπεια η προσαλλόμενη πράξη δε συνοδεύεται από την απαραίτητη έκθεση ελέγχου, το οποίο ισοδυναμεί με παράλειψη σύνταξης έκθεσης.
- Δεν επιδόθηκε το υπηρεσιακό σημείωμα της παρ. 7 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92.
- Δε συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92, αλλά απόδειξη παραλαβής για τα ηλεκτρονικά αρχεία που αφορούσαν το συγκεκριμένο μηχανισμό με Α.Μ.
- Η παράβαση που καταλογίστηκε δε στηρίζεται σε έλεγχο της φορολογικής αρχής που είναι αρμόδια για την έκδοσή της, αλλά στηρίχθηκε αποκλειστικά σε έλεγχο της Οικονομικής Αστυνομίας.
- Για την τεκμηρίωση της διαπιστωθείσας παράβασης της μη έκδοσης αποδείξεων απαιτείται να αναφέρονται συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που να στοιχειοθετούν την παράβαση (αναφορά σερβιρισθέντων ειδών, στοιχεία σερβιρισθέντων προσώπων κτλ.), τα οποία δεν αναφέρονται στην εν λόγω περίπτωση.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της επανέκδοσης των αποδείξεων λιανικής από τον φορολογικό μηχανισμό με Α.Μ. με σκοπό την αποφυγή της έκδοσης ισάριθμων αποδείξεων, όπως προκύπτει από την από με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο του Τμήματος Φορολογικής Αστυνομίας της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος-Υποδ/νση Οικονομικής Αστυνομίας με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου. Και οι δυο εκθέσεις αιτιολογούν τη μη έκδοση των κατά νόμω ορθών φορολογικών στοιχείων, με πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά προέκυψαν κατά την ελεγκτική διαδικασία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ήταν σε θέση να δικαιολογήσει το λόγο γιατί ορισμένες αποδείξεις έχουν επανεκδοθεί σε τόσο μεγάλο πλήθος που σε μια περίπτωση ανέρχεται σε 84 φορές.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος της κλήσεως σε ακρόαση, καθώς δεν προσκλήθηκε προκειμένου να αμυνθεί λυσιτελώς κατά των φερόμενων ως διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής με αποτέλεσμα να υποστεί βλάβη, δεν ευσταθεί, διότι επιδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας η πρόσκληση του άρθρου 62 του ν. 4174/13 με αριθμ. πρωτ. στις 08/04/2014 και δη δόθηκε και παράταση έως τις 08/05/2014 από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ. προκειμένου η προσφεύγουσα να μπορέσει να αιτιολογήσει τις διαπιστώσεις της οικονομικής αστυνομίας που είχαν εξειδικευθεί στη συγκεκριμένη πρόσκληση. Η προσφεύγουσα στην πρόσκληση αυτή υπέβαλλε ως απάντηση τις με αριθμ. πρωτ./8-5-2014 έγγραφες απόψεις της, οι οποίες λήφθηκαν υπόψη αλλά δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και κατά συνέπεια καταλογίστηκαν οι σχετικές παραβάσεις. Εξάλλου αν και η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται βλάβη από τη μη υποτιθέμενη κλήση προς ακρόαση εντούτοις δεν εξειδικεύει που συνίσταται αυτή, όπως απαιτείται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 αρθ. 79 ΚΔιοικΔικ, προκειμένου να ακυρωθεί η πράξη. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έλλειψη υπογραφών στην σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας που επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπό της στις συνεπάγεται βλάβη για αυτήν, η οποία συνίσταται στο γεγονός ότι της στέρησε τη δυνατότητα να λάβει γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων και να αμυνθεί κατ'αυτών προσκομίζοντας στοιχεία τα οποία βρίσκονται στη διάθεσή της, δεν ευσταθεί. Δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ως προς την έλλειψη υπογραφών στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, καθόσον το εκ του πρωτοτύπου αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου, που διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας και βρίσκεται στο σχετικό φάκελο, φέρει τις απαραίτητες υπογραφές. Αλλά ακόμη και αν στην προσβαλλόμενη έκθεση δεν υπήρχαν υπογραφές, η πράξη επιβολής προστίμου δεν θα ετύγχανε εξ αυτού και μόνο του λόγου ακυρωτέα, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση

διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λόγω της έλλειψης υπογραφών δεν μπόρεσε να λάβει γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων. Ωστόσο οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ήδη είχαν αναφερθεί στην επιδοθείσα κλήση προς ακρόαση, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε χωρίς ωστόσο να προσκομίσει τα στοιχεία που επικαλείται. Συνεπώς η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει επαρκώς, όπως απαιτείται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 αρθρ. 79 ΚΔιοικΔικ, τη βλάβη την οποία υφίσταται από την έλλειψη υπογραφών, και η οποία θα μπορούσε να δικαιολογήσει την ακύρωση της πράξης. Επομένως οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αορίστως προβαλλόμενοι.

Επειδή, το υπηρεσιακό σημείωμα της παρ. 7 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92, αφορά τις υποθέσεις τακτικού ελέγχου, μετά το πέρας αυτού και όχι τις υποθέσεις ελέγχου περί της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., όπως στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, με βάση την απόφαση ΣτΕ 3704/2012 προβλέπεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν επίσημα βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, δεν απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις των παρ. 3-4 του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων διαδικασία κατασχέσεως, ήτοι η σύνταξη επί τόπου από τους ελεγκτές σχετικής έκθεσης κατασχέσεως και η υπογραφή της από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο θα πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως, παρά, προς πιστοποίηση της υλικής πράξεως της αφαίρεσεως των επίσημων βιβλίων και στοιχείων, αρκεί η σύνταξη απλής απόδειξης παραλαβής».

Επειδή, εν προκειμένω, τα ηλεκτρονικά αρχεία του νόμιμου φορολογικού μηχανισμού αποτελούν επίσημα φορολογικά στοιχεία και όχι ανεπίσημα και ως εκ τούτου ορθά συντάχθηκε απόδειξη παραλαβής αντί έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 32 του ν. 3986/2011 (Π.Δ. 9/2011), προβλέπεται ότι: «συστήνεται Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης, το οποίο είναι αρμόδιο για τη δίωξη εγκλημάτων που αφορούν στη φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία και ιδίως:

αα. Η απόκρυψη ή σκόπιμη αλλοίωση φορολογητέας ύλης ή άλλων στοιχείων, προς σκοπό αποφυγής του φορολογικού ελέγχου ή μείωσης των προβλεπόμενων από τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις φόρων και εισφορών.

ββ.....

γγ. Η μη έκδοση των προβλεπόμενων αποδείξεων, δελτίων και παραστατικών κατά την πώληση και τη διακίνηση προϊόντων ή προσφορά υπηρεσιών, κατά περίπτωση»

Επειδή, έχει γίνει δεκτό ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη σύνταξη της έκθεσης Κ.Β.Σ. και της έκδοσης καταλογιστικής πράξης μπορεί να στηριχθεί σε οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο (άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης Δημόσιας υπηρεσίας ΣτΕ 236/89, 3813/94)

Επειδή, για τη διαπίστωση της εν λόγω παράβασης διασταυρώθηκαν τα δεδομένα των ηλεκτρονικών αρχείων. Δηλαδή διασταυρώθηκαν οι καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν με τη χρήση της με Α.Μ ταμειακής μηχανής (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ), με το σύνολο των ηλεκτρονικών αρχείων που αφορούν αποδείξεις που εκδόθηκαν (έκδοση και επανέκδοση) από την ίδια ταμειακή μηχανή για όλη τη χρήση 2012. Τα σχετικά με το περιεχόμενο και τον τρόπο έκδοσης των Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τον ν. 1809/1988 και δεν αφορούν τη συγκεκριμένη περίπτωση κατά την οποία διενεργήθηκε έλεγχος επεξεργασίας-αντιπαραβολής αρχείων για όλη τη χρήση 2012 προκειμένου να ελεγχθεί το πλήθος των επανεκδόσεων. Δεν επρόκειτο για επιτόπιο έλεγχο, που είχε σκοπό τη διαπίστωση της έκδοσης αποδείξεων λιανικής για τα σερβιρισμένα είδη. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2 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.

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 με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, 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 ιδίων 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 την κρινόμενη περίοδο, περιγράφεται ο τρόπος εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και συγκεκριμένα:

«1. Το καθαρό εισοδημάτων 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 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%).....

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 με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) ορίζεται ότι «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 ΔΟΥ 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.»

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 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης», 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 τόσο στις από Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας και από Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, όσο και στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ:

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

Διαφορά φόρου	38.924,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	30.361,17 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	69.285,75 €

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
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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).