



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

Καλλιθέα 06.10.2015

Αριθμός απόφασης: 4135

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604-563

ΦΑΞ : 213 1604-567

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 με αριθ. 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 της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «..... έδρα», κατά των :
 - Α) υπ' αριθμ Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κών περιόδων 1987,1988,1989,1990,1991,1992 αντίστοιχα.
 - Β) υπ' αριθμ Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.ΠΑ διαχ/κών περιόδων 1987,1988,1989,1990,1991,1992 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου ΔΟΥ ΛΑΜΙΑΣ.Τις α) υπ' αριθμ Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κών περιόδων 1987,1988,1989,1990,1991,1992 αντίστοιχα.
 - β) υπ' αριθμ Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.ΠΑ διαχ/κών περιόδων 1987,1988,1989,1990,1991,1992 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου ΔΟΥ ΛΑΜΙΑΣ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» 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 τη με αριθμ. **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1987 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ καταλογίζεται διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας 704.580 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος 704.580 δρχ., δηλαδή συνολικό ποσό 1.409.160 δρχ. (4.135,46 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1988, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ με την οποία καταλογίζεται διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας 1.158.077 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος 1.158.077 δρχ., δηλαδή συνολικό ποσό 2.316.154 δρχ. (6.797,22 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1989, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ με την οποία καταλογίζεται διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας 1.749.493 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος 1.749.493 δρχ., δηλαδή συνολικό ποσό 3.498.986 δρχ. (10.268,48 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1990, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ με την οποία καταλογίζεται διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας 1.574.696 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος 1.574.696 δρχ., δηλαδή συνολικό ποσό 3.149.392 δρχ. (9.242,52 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1991, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, με την οποία καταλογίζεται διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας 2.117.385 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος 2.117.385 δρχ., δηλαδή συνολικό ποσό 4.234.770 δρχ. (12.427,80 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1992, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, με την οποία καταλογίζεται διαφορά κύριου φόρου προστιθέμενης αξίας 2.291.966 δρχ., πλέον πρόσθετος φόρος 2.291.966 δρχ., δηλαδή συνολικό ποσό 4.583.932 δρχ. (13.452,48 €).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων των οικ. Ετών 1988,1989,1990,1991,1992,1993 και επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ΑΝΕΠΤΑΡΚΗ, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα από τις διατάξεις του αρθ.38 παρ.3 Ν.1642/86 , όπως προκύπτει από την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας ΦΠΑ Ν.1642/86 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ λόγω μη διαφύλαξης των βιβλίων (Β' κατηγορίας) και στοιχείων τα οποία τήρησε ,εξέδωσε και έλαβε η προσφεύγουσα, στις κρίνόμενες χρήσεις κατά παράβαση του αρθ.30 παρ.7 Π.Δ186/92,εφόσον οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

- Με την αριθμ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1987, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ με την

οποία καταλογίζεται πρόστιμο άρθρου 47 παρ.6 του Ν.1642/1986 ύψους 30.000 δρχ. (88,04 €).

- Με την αριθμ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1988, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ με την οποία καταλογίζεται πρόστιμο άρθρου 47 παρ.6 του Ν.1642/1986 ύψους 30.000 δρχ. (88,04 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1989, με την οποία καταλογίζεται πρόστιμο άρθρου 47 παρ.6 του Ν.1642/1986 ύψους 30.000 δρχ. (88,04 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1990, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, με την οποία καταλογίζεται πρόστιμο άρθρου 47 παρ.6 του Ν.1642/1986 ύψους 30.000 δρχ. (88,04 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1991, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, με την οποία καταλογίζεται πρόστιμο άρθρου 47 παρ.6 του Ν.1642/1986 ύψους 30.000 δρχ. (88,04 €).
- Με την αριθμ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/1992, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, με την οποία καταλογίζεται πρόστιμο άρθρου 47 παρ.6 του Ν.1642/1986 ύψους 30.000 δρχ. (88,04 €).

Τα ως άνω πρόστιμα αφορούν την υποβολή ανακριβών εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 1987,1988,1989,1990,1991,1992 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 47 § 4,5 και 6 του ν. 1642/1986 και για τις οποίες της επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. 30.000,δρχ (88,04 ευρώ) για κάθε μία.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τις με αριθμό αποφάσεις του Πρωτοδικείου Λαμίας ακυρώθηκαν οι με αριθμό Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α., καθώς και οι με αριθμ. Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κών περιόδων 1987 εως 1992 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ λόγω νομικής πλημμέλειας, διότι η Φορολ. Αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή και ιδιαίτερο προσδιορισμό των υποκείμενων στον ένδικο φόρο ακαθαρίστων εσόδων (αξία φορολογητέων εκροών) της προσφεύγουσας με βάση τα στοιχεία που αναφέρονται στο αρθ.38 παρ.2 α' και β' Ν.1642/86, αλλά ελήφθησαν όπως είχαν προσδιοριστεί στην φορολογία εισοδήματος.

Η από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου, εκδόθηκε προς άρση της νομικής πλημμέλειας των προαναφερόμενων πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α και Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις μετά της από έκθεσης ελέγχου στηρίχθηκαν στην πρωταρχική έκθεση ελέγχου της εφοριακού υπαλλήλου κατόπιν της με αρ. εντολής ελέγχου για τις χρήσεις 1987-1992, η οποία επίσης προσβάλλεται με την υπό εξέταση από τη Διεύθυνσή σας με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή

Κατά των ανωτέρω Οριστικών Πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α και Προστίμων Φ.Π.Α η προσφεύγουσα κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

Α) Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 και της παρ.5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων και την επιβολή προστίμων, που ανάγονται στις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/1987, 1/1-31/12/1988, 1/1-31/12/1989, 1/1-31/12/1990, 1/1-31/12/1991 και 1/1-31/12/1992, έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή.

Β) Οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι ακυρωτές ως νομικά πλημμελείς, γιατί στη σχετική έκθεση ελέγχου δεν περιέχεται ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία

Ειδικότερα, από τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 από το τελευταίο εδάφιο, προκύπτει ότι για τη διαπίστωση της ανεπάρκειας ή της ανακρίβειας των βιβλίων διενεργείται ιδιαίτερος και αυτοτελής έλεγχος και συντάσσεται ιδιαίτερη και αυτοτελής έκθεση, στην οποία πρέπει να περιέχεται ειδική αιτιολογία περί του καθορισμού της φορολογητέας ύλης (εισροών-εκροών), μη αρκούσης απλής μνείας περί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων, όπως διαμορφώθηκε στη φορολογία εισοδήματος.

Επιπλέον η Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. τυχάνει νομικά πλημμελής και είναι ακυρωτέα γιατί στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. πρέπει να διατυπώνεται αιτιολογημένη κρίση -έστω συνοπτικώς- επί του ζητήματος εάν τα ακαθάριστα έσοδα έπρεπε να προσδιοριστούν λογιστικά ή εξωλογιστικά και σε ποιο ποσό έπρεπε να ανέλθουν, λαμβανομένων υπόψη προς τούτο και των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος

Γ) μη ορθά η Φορολογική Αρχή διατύπωσε την άποψη της ανακρίβειας των βιβλίων της προσφεύγουσας για τον απλούστατο λόγο ότι υπήρχε η δυνατότητα της διασταύρωσης των τιμολογίων των δαπανών της εκ του αριθμού της καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων της και του ονόματος του εκδότη των σχετικών τιμολογίων που είχε λάβει,

Δ) Διότι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές τυχάνουν και οι συμπεροσβαλλόμενες αντίστοιχες Πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 47 παρ.6 του Ν.1642/1986, αφενός μεν για τον αυτό ως άνω λόγο και λόγω του παρακολουθηματικού χαρακτήρα τους σε σχέση με την κύρια φορολογία και αφετέρου γιατί, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.2523/1997, εφόσον με τις Πράξεις προσδιορισμού του κύριου φόρου καταλογίζονται και πρόσθετοι φόροι ανακριβών δηλώσεων, δεν θα έπρεπε να επιβληθούν και αυτοτελή πρόστιμα της παρ.6 του άρθρου 47 του Ν.1642/1986.

Ε) Σχετικά με την μη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων

α) η ελεγχόμενη εταιρεία έκανε διακοπή εργασιών στις 15/01/1996.Επομένως, κατά τον χρόνο επίδοσης της υπ'αριθ..... πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας (5.9.1997), δεν υφίστατο υποχρέωση διαφύλαξης αυτών.

β) Δεδομένου ότι η υπόχρεη εταιρία είχε ήδη και από 15.1.1996 λυθεί, η επίδοση της υπ'αριθ..... πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας για την προσκόμιση των βιβλίων, είναι άκυρη γιατί θα έπρεπε να είχε επιδοθεί σε όλα τα ομόρρυθμα μέλη της λυθείσας εταιρίας

γ) Περαιτέρω, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι εγκύρως επιδόθηκε η άνω πρόσκληση, εφόσον ο (αρχικός) έλεγχος διαπίστωνε ότι τα βιβλία, στοιχεία και παραστατικά που προσκομίσθηκαν ήταν ελλιπή, όφειλε, σύμφωνα με τις γενικές αρχές της καλής πίστης και της χρηστής Διοίκησης, να αναζητήσει τα ελλείποντα έγγραφα, επιδίδοντας εγκύρως νέα πρόσκληση προς

την υπόχρεη εταιρία και κατονομάζοντας, ειδικά και συγκεκριμένα, τα ελλείποντα βιβλία, στοιχεία ή παραστατικά εγγραφών.

δ) Οσον αφορά τον τόπο διενέργειας του σχετικού φορολογικού ελέγχου, ήταν εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 45 παρ.1 του εν λόγω Κώδικα (Π.Δ.99/1977), και όχι η διάταξη του άρθρου 36 παρ.1 του μεταγενέστερου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992), σύμφωνα με την οποία, για το επιτρεπτό του ελέγχου στα γραφεία της φορολογικής αρχής, αρκεί η έγγραφη προς τούτο πρόσκληση του υποχρέου από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., χωρίς να τάσσεται κάποια άλλη προϋπόθεση.

Ζ) Μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων γιατί δεν εξάντλησε, όπως υποχρεούνταν, κάθε προσπάθεια, προκειμένου να ανεύρει στην έδρα της επιχείρησης τα τηρηθέντα από αυτήν βιβλία και στοιχεία.

Η) Ο έλεγχος στη έκθεση ελέγχου αναφέρεται σε ανακρίβεια ,ενώ δεν υφίσταται κρίση της φορολ. αρχής περί ανακρίβειας.

Θ) Δεν στοιχειοθετείται η κρίση του ελέγχου περί «ανεπάρκειας» των βιβλίων.

Ι)_Η μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, η μη υπογραφή της, καθώς και η μη παράδοση στον επιτηδευματία αντιγράφου αυτής, αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και οδηγεί στην ακυρότητα της πράξης επιβολής φόρων και προστίμων».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με **αρθ.84 παρ.6 ν.2238/94** προβλέπεται ότι:

«Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή οι αποφάσεις του Πρωτοδικείου Λαμίας κοινοποιήθηκαν στην αρμόδια φορολογική Αρχή στις 16.06.2014 και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 25.05.2015 οι Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α και οι πράξεις Προστίμων Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με **αρθ.66 παρ.7 ν.41747/2013** προβλέπεται ότι:

Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α, συντάχθηκε ιδιαίτερη και αυτοτελής έκθεση Φ.Π.Α στιςστην οποία οι φορολογητέες εκροές υπολογίσθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα έτσι όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.38 παρ.3 Ν.1642/1986** ορίζεται ότι :

«Εφόσον διαπιστώνεται **ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων** και στοιχείων ,τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, ο οικον. έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως :

Α)τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος...

Β).....

Επειδή τα βιβλία της προσφεύγουσας **κρίθηκαν ανεπαρκή** ,σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.30 παρ.7 Π.Δ 186/92, με ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ, παράβαση για την οποία εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ η με αριθμ..... Κ.Β.Σ

Επειδή αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί αοριστίας και αναιτιολόγητης της από έκθεσης ελέγχου που συνοδεύει τις προσβαλλόμενες πράξεις επισημαίνεται ότι αυτή, ως έχουσα παρακολουθηματικό χαρακτήρα, αφορά τον προσδιορισμό της υποκείμενης σε Φ.Π.Α φορολογητέας ύλης και την επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. όπως αυτό προβλεπόταν από τις σχετικές διατάξεις του ν. 1642/1986 αναφορικά με τη διαπίστωση της ανακρίβειας των δηλώσεων βάσει της διαφοράς φόρου που προσδιορίζεται πρωτογενώς στην από άρχική έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. στην οποία και ρητά αναφέρεται και δεν υπεισέρχεται στην προέλευση της διαφοράς φόρου, η οποία έχει προσδιοριστεί ήδη με την από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπάλληλου

Άρα ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η αιτιολογία τόσο της έκθεσης όσο και των υπό κρίση πράξεων είναι αόριστη, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή στις κοινοποιήθηκε με θυροκόλληση, το με αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων (αρθ.28 Ν.4174/13), με βάση την υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την επίδοση σημειώματος σχετικά με τη διαπίστωση των παρατυπιών πριν την έκδοση της πράξης προσδιορισμού των αποτελεσμάτων (..... ΔΕΦ ΑΘ), στον νομ. εκπρόσωπο (διαχ/στη) της προσφεύγουσας ,..... προκειμένου και επί του οποίου θα είχε ευχερώς παρουσιάσει, αν ήθελε, τις ενστάσεις της περί της κρίσης των βιβλίων της ως ανεπαρκών και να προβάλλει τις όποιες αντιρρήσεις ή να προσκομίσει συμπληρωματικά στοιχεία ,αλλά δεν ανταποκρίθηκε.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.25 παρ.1 Ν.1642/1986** ορίζεται ότι :

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν.

β) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά.

Επειδή η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της επίδικων Πράξεων , αναγράφει στην σελίδα 5 το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δηλαδή την μη προσκόμιση των αντίστοιχων παραστατικών για αγορές και δαπάνες ,παρά μόνο μερικών τιμολογίων των χρήσεων 1987,1988,1989,1990 και 1991,και αθεώρητες αποδείξεις λιανικής πώλησης(10 μπλοκ).ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζει ο έλεγχος για έκπτωση ολόκληρο τον φόρο

εισροών ,καθόσον δεν μπορεί να αποδειχθεί η επιβάρυνση αυτών με Φ.Π.Α ως ορίζεται στις ως άνω διατάξεις.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.47 παρ.5 &6 Ν.1642/1986** ορίζεται ότι :

5. Η εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης, η ανακρίβεια του περιεχομένου της και η παράλειψη της υποβολής της, συνεπάγονται την επιβολή προστίμων δραχμών δέκα έως τριάντα χιλιάδων (10.000 - 30.000 δρχ), δέκα έως πενήντα χιλιάδων (10.000 - 50.000 δρχ), και πενήντα έως εκατόν πενήντα χιλιάδων (50.000 - 150.000 δρχ), αντίστοιχα.

6. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και άρθρου 48 επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας του υποχρέου στο φόρο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.38παρ.3 Ν.2523/1997** ορίζεται ότι
«Οι διατάξεις των άρθρων 4 (πλην των τρίτου και τέταρτου εδαφίων) έως και 9 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά δηλαδή μετά την 9-9-1997.

Ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν οι πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α από την αρμόδια Φορολ. Αρχή.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή ύστερα από την με αριθ..... έγγραφη πρόσκληση του άρθρου 31παρ.1 του Κ.Β.Σ που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα για την προσκόμιση στον έλεγχο όλων των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 1987-1992 , προσκόμισε στον έλεγχο ορισμένα από τα βιβλία και τα στοιχεία .

Η μη προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων καθιστά αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και οδηγεί σε αδυναμία προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων Β΄κατηγορίας στον έλεγχο, ύστερα από έγγραφη πρόσκληση καθιστά τα βιβλία και στοιχεία **ανεπαρκή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Επειδή η προσφεύγουσα όπως αναφέρει έκανε διακοπή εργασιών στις 15/01/1996 ,όμως η δήλωση διακοπής εργασιών υπεβλήθη στην αρμόδια φορολογική αρχή **εκπρόθεσμα στις 13/02/2002**, με αποτέλεσμα η ο έλεγχος δεν είχε την υποχρέωση να επιδώσει την πρόσκληση σε όλα τα ομόρρυθμα μέλη της εταιρείας. Ορθώς δε μετέβη στην δηλωθείσα δ/νση της επιχ/σης και επέδωσε την πρόσκληση σε πρόσωπο που βρισκόταν εκεί ,το οποίο παρέλαβε την πρόσκληση χωρίς να δηλώσει αναρμοδιότητα

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.36 παρ.1 Π.Δ 186/92** ορίζεται :
«Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή

στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

¹ Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του Π.Δ 186/92 ,ο τόπος διενέργειας του ελέγχου μπορούσε να γίνει στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία **ανεπαρκή** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.30παρ 7 Π.Δ 186/92,ως έχει αναλυθεί πιο πάνω ,ορθώς προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή όπως έχει κριθεί επίσης πάγια από τη νομολογία (198/2009, 199/2009, 200/2009, 201/2009, 202/2009 ΔΕΦ ΑΘ κ.λπ.) εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος λαμβάνει χώρα ακόμη και σε περίπτωση καταστροφής ή απώλειας των τηρηθέντων βιβλίων διότι σε αυτήν την περίπτωση δεν τεκμαίρεται η ακρίβεια της δηλώσεως που έχει υποβληθεί από το φορολογούμενο, αλλά από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό θα κριθεί η ακρίβεια αυτή.

Σχετικά με τον τόπο διενέργειας του ελέγχου έχει αναλυθεί πιο πάνω (5^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας).

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή ο όρος «ανακριβή» που αναφέρεται στη σε. 11 της από έκθεσης ελέγχου και αφορά την κρίση του ελέγχου για τα βιβλία της προσφεύγουσας ,ετέθη εκ παραδρομής κατά την σύνταξη της αντι του ορθού «ανεπαρκή».

Επειδή ουδεμία συνέπεια επιφέρει στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων καθόσον όπως ορίζεται στις διατάξεις του **αρθ.38 παρ.3 Ν.1642/1986** «Εφόσον διαπιστώνεται **ανεπάρκεια η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων** ,τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, ο οικον. έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως :

Α)τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος...

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή ως προκύπτει από την έκθεση η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε όλα τα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου των χρήσεων 1987-1992 αλλά μόνο μερικά ,έχουν ισχύ οι διατάξεις του αρθ.30 παρ7 Π.Δ 186/92,ως έχει αναφερθεί πιο πάνω.

Επειδή προκύπτει τόσο από την έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου , καθώς από την πρωταρχική έκθεση ελέγχου της εφοριακού υπαλλήλου και στοιχειοθετείται η κρίση περί ανεπάρκειας των βιβλίων της.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 §3,4 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) προβλέπεται ότι: «3. Αν κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου.»

Επειδή, στην εν λόγω περίπτωση, επεδόθη έγγραφη πρόσκληση της Φορολ. Αρχής για προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και υπήρξε άμεση και οικειοθελής προσκόμιση μερικών εξ αυτών, κατά συνέπεια δεν υπήρξε αναγκαστική αφαίρεση αυτών από τον έλεγχο και ορθώς τα παρέλαβε με τη από 05.09.1997 συνταχθείσα **απόδειξη παραλαβής**.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» κατά των

Α) υπ' αριθμ Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κών περιόδων 1987,1988,1989,1990,1991,1992 αντίστοιχα.

Β) υπ' αριθμ Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α διαχ/κών περιόδων 1987,1988,1989,1990,1991,1992 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου ΔΟΥ ΛΑΜΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

Φ.Π.Α

Διαχ/κη περίοδος 01.01-31.12.1987

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	Κύριος Φόρος	2.067,73 ευρώ
	Πρόσθ.φόρος	2.067,73 ευρώ

Διαχ/κη περίοδος 01.01-31.12.1988

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	Κύριος Φόρος	3.398,61 ευρώ
	Πρόσθ.φόρος	3.398,61 ευρώ

Διαχ/κη περίοδος 01.01-31.12.1989

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	Κύριος Φόρος	5.134,24 ευρώ
	Πρόσθ.φόρος	5.134,24 ευρώ

Διαχ/κη περίοδος 01.01-31.12.1990

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	Κύριος Φόρος	4.621,26 ευρώ
	Πρόσθ.φόρος	4.621,26 ευρώ

Διαχ/κη περίοδος 01.01-31.12.1991

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	Κύριος Φόρος	6.213,90 ευρώ
	Πρόσθ.φόρος	6.213,90 ευρώ

Διαχ/κη περίοδος 01.01-31.12.1992

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	Κύριος Φόρος	6.724,24 ευρώ
	Πρόσθ.φόρος	6.724,24 ευρώ

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α

Πρόστιμο ΦΠΑ αρθ.47παρ.6 Ν.1642/86 φορ. περιόδου 1987	88,04 ευρώ
Πρόστιμο ΦΠΑ αρθ.47παρ.6 Ν.1642/86 φορ. περιόδου 1988	88,04 ευρώ
Πρόστιμο ΦΠΑ αρθ.47παρ.6 Ν.1642/86 φορ. περιόδου 1989	88,04 ευρώ
Πρόστιμο ΦΠΑ αρθ.47παρ.6 Ν.1642/86 φορ. περιόδου 1990	88,04 ευρώ
Πρόστιμο ΦΠΑ αρθ.47παρ.6 Ν.1642/86 φορ. περιόδου 1991	88,04 ευρώ
Πρόστιμο ΦΠΑ αρθ.47παρ.6 Ν.1642/86 φορ. περιόδου 1992	88,04 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).