



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 25-09-2015

Αριθμός απόφασης: 3990

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 27-04-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, έδρα στη –, κατά των: α) με αρ./11-3-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004, και β) με αρ./11-3-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 10/07/2002 έως 31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α)με αρ./11-3-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004, και β)με αρ./11-3-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου από 10/07/2002 έως 31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των από 11-03-2015 οικείων εκθέσεων ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 22/09/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 27-04-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./11-03-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος (κύριος) ποσού 1.167.880,49€, πλέον 1.401.456,59€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 2.569.337,08€, για το οικ. έτος 2004(διαχειριστική περίοδος από 10/07/2002 έως 31/12/2003).

β) Με την υπ' αριθμ./11-03-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος (κύριος) ποσού 406.457,69€, πλέον 487.749,23€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 894.206,92€, για τη διαχειριστική περίοδο από 10/07/2002 έως 31/12/2003.

Με την υπ' αριθμ./19-01-2015 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, τακτικός έλεγχος για τη διαχειριστική περίοδο 10/07/2002 έως 31/12/2003, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 καθώς και της ΠΟΛ. 1037/2005 και ΠΟΛ. 1081/2005. Από την Δ.Ο.Υ Σύρου είχε εκδοθεί αρχικώς η υπ' αριθμ./19-12-2013 εντολή ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της ανωτέρω επιχείρησης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1072/2011(Φ.Ε.Κ.). Καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ούτε στην κοινοποιηθείσα πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ούτε και στο κοινοποιηθέν Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Β.Σ., της παρ. 4 του άρθρου 9 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1072/8-4-2011, ο έλεγχος επεκτάθηκε στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στα άρθρα 2 έως 5 της ΠΟΛ. 1037/2005, όπως προβλέπεται στην προκειμένη περίπτωση με την παρ. 2 του άρθρου 13 της ΠΟΛ. 1072/2011.

Τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, 10/07/2002 έως 31/12/2003, δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και ως εκ τούτου κρίθηκαν ανακριβή.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα εξής:

- 1) Μη νομίμως και όλως εσφαλμένως επεβλήθησαν οι καταλογισθέντες φόροι.
- 2) Λόγω οικονομικής καταστροφής είχε σταματήσει κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας από το 2006, γεγονός γνωστό στη Δ.Ο.Υ Σύρου.
- 3) Ουδέποτε έλαβε χώρα η επίδοση της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και

στοιχείων και συνεπώς δεν υπέπεσε στην παράβαση της μη προσκόμισης αυτών.

4) Μη επίδειξη εντολής ελέγχου κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου κατά παράβαση του άρθρ. 20 αρ. 6 του ΠΔ. 184/1997 και του άρθρ. 19 παρ. 5 του Π.Δ 16/1989, με συνέπεια και το προσβαλλόμενο με αριθμό Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Β.Σ. να είναι άκυρο.

5) Σε κάθε περίπτωση, θέτει αυτά στην διάθεση του ελέγχου.

6) Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, λόγω μη επίδοσης του σχετικού σημειώματος του άρθρου 36 παρ. 7 του ΠΔ 186/92, περί Κ.Β.Σ.

7) Μη ορθώς δεν του αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες, οι οποίες εν προκειμένω έχουν πραγματοποιηθεί και θα μπορούσαν να διασταυρωθούν από πληροφορίες από το ΚΕΠΥΟ και άλλες συναλλασσόμενες με αυτήν εταιρείες.

8) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους.

9) Το αντικειμενικό σύστημα της επιβολής προστίμων αποτελεί ποινική κύρωση η οποία αντίκειται στο άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.(δικαίωμα για δίκαιη δίκη).

10) Το δικαίωμα για επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «παρ.1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

παρ.3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α), ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ)» .

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1249/2014, με θέμα :«Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β)», ορίζονται τα εξής:

Α. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α170/26- 7-2013), ήτοι από 1-1-2014, η κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κώδικα αυτού εγγράφως ή ηλεκτρονικά. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 έως 3, 5 και 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι:

«3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α), ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του

νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως».

Επειδή από τη Δ.Ο.Υ Σύρου, είχε εκδοθεί αρχικώς η υπ' αριθμ./19-12-2013 εντολή ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της ανωτέρω επιχείρησης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1072/2011. Η Δ.Ο.Υ απέστειλε, με συστημένη επιστολή στην διεύθυνση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας, την με αρ. πρωτ./20-12-2013 γνωστοποίηση για έκδοση εντολής ελέγχου μαζί με το αντίγραφο της εντολής ελέγχου και την με αρ. πρωτ./20-12-2013 πρόσκληση, με την οποία κλήθηκε να θέσει τα βιβλία και τα στοιχεία στην διάθεση του ελέγχου. Κατόπιν απέστειλε τα Ειδικά Σημειώματα Ελέγχου Εισοδήματος και Κ.Β.Σ. (αρ.) και Φ.Π.Α (αρ.), που επέχουν και θέση κλήσης προς ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 της ΠΟΛ. 1072/5-4-2011 και Ε.Δ.Υ.Ο.Ο 1042042/1398/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1074/9-4-2008.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αρ./19-01-2015(και σε συνέχεια της προηγούμενης) εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, προκειμένου να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 2 έως 5 της ΠΟΛ. 1037/2005. Πριν τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, απέστειλε με συστημένη επιστολή τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Οι δε προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις που επιδόθηκαν με δικαστικό επιμελητή στις 26-03-2015, επιδόθηκαν και αυτές, στην ίδια διεύθυνση (.....) στην σύνοικο σύζυγό του.

Κανένα από τα ως άνω κοινοποιηθέντα με συστημένη επιστολή έγγραφα δεν επεστράφη στην Δ.Ο.Υ ως αζήτητο.

Όπως προκύπτει από τα ως άνω αναφερόμενα, τηρήθηκαν από την Δ.Ο.Υ Σύρου όλα τα στάδια πριν την έναρξη και κατά τη διαδικασία ελέγχου και όλα τα έγγραφα κοινοποιήθηκαν νόμιμα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρ. 5 του Ν. 4174/2013.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι δεν έλαβε χώρα η κοινοποίηση κανενός εκ των εγγράφων που του απεστάλησαν από την Δ.Ο.Υ, με συστημένη επιστολή στην ίδια διεύθυνση (.....), είναι ανυπόστατος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται ότι: « παρ.1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

παρ. 2.

παρ. 3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

4. Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού»..

Η Δ.Ο.Υ Σύρου ενεργώντας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, συνέταξε την με αρ. πρωτ./20-12-2013 γνωστοποίηση για έκδοση εντολής ελέγχου, την οποία μαζί με αντίγραφο της εντολής ελέγχου και την με αρ. πρωτ./20-12-2013 πρόσκληση με την οποία κλήθηκε να θέσει τα βιβλία και τα στοιχεία στην διάθεση του ελέγχου, επέδωσε αρχικώς προς τον Δήμο Σύρου Ερμούπολης, (διότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανευρέθη στην δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της) και εν συνεχεία απέστειλε με συστημένη επιστολή στην διεύθυνση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου αυτής.

Κατόπιν αυτών συντάχθηκαν τα Ειδικά Σημειώματα Ελέγχου Εισοδήματος και Κ.Β.Σ. (αρ. ...) και Φ.Π.Α (αρ.), που επέχουν και θέση κλήσης προς ακρόαση (αρθ. 9 παρ. 4 ΠΟΛ. 1072/5-4-2011 και Ε.Δ.Υ.Ο.Ο 1042042/1398/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1074/9-4-2008), τα οποία απεστάλησαν με συστημένη επιστολή στο νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη των ισχυρισμών της. Συνεπεία των ανωτέρω ο έλεγχος επεκτάθηκε στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στα άρθρα 2 έως 5 της ΠΟΛ.

1037/2005, όπως προβλέπεται με την παρ. 2 του άρθρου 13 της ΠΟΛ. 1072/2011 και για τον λόγο αυτό εξεδόθη η υπ' αριθμ./..... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 παρ.1 του Ν. 2690/1999 λόγω μη προηγούμενης κλήσης προς ακρόαση, για παροχή εξηγήσεων και για να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία.

Όσον αφορά το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου σύμφωνα με το άρθρο 28 ν. 4174/2013(Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι:

«παρ. 1. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να κοινοποιήσει εγγράφως στο Φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά και να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

παρ. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Τα παραπάνω επαναλαμβάνει και σχετική απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) - «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου»). Σύμφωνα με αυτήν, σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλει, η Φορολογική Διοίκηση, πριν τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, υποχρεούται να επιδίδει στο φορολογούμενο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός 20 ημερών από την επίδοσή του.».

Η Δ.Ο.Υ Σύρου, νομίμως, κοινοποίησε εγγράφως τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της, εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. Από την πλευρά της προσφεύγουσας όμως δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση. Επιπλέον, είχε προηγηθεί και η κοινοποίηση των Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου Εισοδήματος και Κ.Β.Σ. (αρ./2014) και Φ.Π.Α (αρ./2014), που επέιχαν και θέση κλήσης προς ακρόαση

(αρθ. 9 παρ. 4 ΠΟΛ. 1072/5-4-2011 και Ε.Δ.Υ.Ο.Ο 1042042/1398/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1074/9-4-2008), που και σε αυτά δεν είχε υπάρξει καμία ανταπόκριση.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 παρ.1 του Ν. 2690/1999, διότι δεν της επιδόθηκε το σχετικό σημείωμα του άρθρου 36 παρ. 7 του ΠΔ 186/92, περί Κ.Β.Σ, με τις διατάξεις του οποίου ορίζεται ότι: « Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου την βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία , να παραδώσει σε αυτόν με απόδειξη «Σημείωμα» για τις παρατυπίες και παραλήψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού. Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου».

Στην προκειμένη περίπτωση, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο από την προσφεύγουσα εταιρεία των βιβλίων και στοιχείων της, δεν ήταν δυνατός ο έλεγχος αυτής, προκειμένου εν συνεχεία να συνταχθεί το ως άνω «Σημείωμα» με τις παρατυπίες και παραλήψεις, που επικαλείται ως λόγο ακυρότητας των κοινοποιηθέντων πράξεων. Στην προκειμένη περίπτωση κοινοποιήθηκαν νομότυπα: α) τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και β) ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου επί του οποίου δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση από την πλευρά της .

Επειδή από τον έλεγχο δεν παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας διότι η προσαύξηση του φόρου προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 2 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 26 παρ 1 του Ν.3943/2011.

Επειδή, σε αντίθεση με τα όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ότι δηλαδή “ η καθιέρωση του συστήματος του αντικειμενικού υπολογισμού των προστίμων περιορίζει ανεπίτρεπτα την εξουσία του δικαστηρίου και της φορολογικής αρχής να επιμετρήσουν την επιβλητέα ποινή με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών, πράγμα που συνεπάγεται περιορισμό της εξουσίας του Δικαστηρίου, τα οποία δεν μπορούν να παρέχουν έννομη προστασία στους προσφεύγοντες”, ο Κώδικας διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία (Ν. 2523/97) καθιερώθηκε προκειμένου να ικανοποιηθεί το κοινό περί δικαίου αίσθημα και να καταπολεμηθεί η πολυνομία και η πολυπλοκότητα των επί μέρους διοικητικών και ποινικών κυρώσεων και να διευκολυνθεί το έργο των φορολογικών αρχών και των δικαστηρίων σχετικά με το φορολογικό δίκαιο. Όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας δεν μπορεί να τεθεί δεδομένου ότι και το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία καθώς και οι δικαστές υποχρεούνται να υπακούουν στους νόμους που θέτει η νομοθετική εξουσία και να τους εφαρμόζουν υπό την προϋπόθεση, ότι είναι σύμφωνοι με το Σύνταγμα .

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται στην προσφυγή της ότι: « Το αντικειμενικό σύστημα αποτελεί στην πραγματικότητα συγκαλυμμένη ποινική κύρωση που επιβάλλεται για λόγους γενικής πρόληψης, χωρίς τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που επιβάλλονται από το άρθρο 6

Ε.Σ.Δ.Α(δικαίωμα σε δίκαιη δίκη) Στην προκειμένη περίπτωση η έκδοση της καταλογιστικής πράξης δεν αποτελεί κύρωση κατά του προσφεύγοντος με την ποινική έννοια αλλά διοικητική κύρωση επιβολής φόρου που επιβάλλεται με την έκδοση της αντίστοιχης διοικητικής πράξης.

Επειδή δεν παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων καθώς δεν υπάγονται οι διοικητικές κυρώσεις στο προστατευτικό πεδίο του αρ. 6 της ΕΣΔΑ διότι δεν αποτελούν «κατηγορία ποινικής φύσης». Είναι γνωστό και αδιαμφισβήτητο ότι οι διοικητικές κυρώσεις πάσης φύσεως (φορολογικές, τελωνειακές, κλπ) ανήκουν στην ύλη του διοικητικού δικαίου, επιβάλλονται με διοικητική διαδικασία και υπάγονται στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι, ακόμα και στην περίπτωση της «μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων» στον έλεγχο, οι δαπάνες της επιχείρησης θα έπρεπε να αναγνωριστούν και να ληφθούν υπόψη στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και αντίστοιχα στο Φ.Π.Α.

Από τις ισχύουσες διατάξεις(άρθ. 36 Π.Δ.186/92), προκύπτει η υποχρέωση του επιτηδευματία να επιδεικνύει στον φορολογικό έλεγχο, τα βιβλία και τα στοιχεία, οποιαδήποτε εργάσιμη γι' αυτόν ημέρα και ώρα. Ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας αρνήθηκε να επιδείξει τον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία αυτής καθώς και κάθε άλλο παραστατικό ή δικαιολογητικό εγγραφής ή έστω και αντίγραφα αυτών, προκειμένου να διευκολύνει τον έλεγχο και να εξασφαλιστεί η εξαγωγή ασφαλών αποτελεσμάτων. Αντιθέτως, με την μη προσκόμιση αυτών, κατέστη αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για το λόγο αυτό τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή από την φορολογική αρχή, με συνέπεια να μην γίνει δεκτό το λογιστικό αποτέλεσμα που προέκυψε βάσει των δηλώσεων της και νομίμως αυτή να προβεί στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών της προσφεύγουσας(ΣτΕ 1038/2011).

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων: 11 του Ν. 3516/2006, 29 του Ν.3697/08, 10 του Ν. 3790/2009, 82 του Ν.3842/2010, 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, 2 του Ν. 4098/2012 παρατείνεται ο χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις, μέχρι 31-12-2013.

Σύμφωνα με το άρθ. 22 εδ. β' του Ν. 4203/2013 «*οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχουπου λήγουν στις 31/12/2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή,».*

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 και του άρθ. δεύτερου του Ν. 4098/2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του εδ. β' του άρθ. 22 του Ν. 4203/2013, στην ανωτέρω περίπτωση, έχει παραταθεί μέχρι την 31/12/2015.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθ. 66 παρ. 3 του Ν. 4174/2013: «*σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31/12/2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται*», ενώ

σύμφωνα με το άρ. 66 παρ. 11 ν. 4174/2013: «διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρ. 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν». Εξαιρετικά δε, εφαρμόζονται και οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του Ν. 4174/2013, που ορίζουν ότι: «Πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου, η διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από την λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης». Στην προκειμένη περίπτωση, η εντολή για διενέργεια ελέγχου είχε εκδοθεί στις 19-12-2013, και είχε γνωστοποιηθεί στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, η διαχ/κή περίοδος 10/07/2002 – 31/12/2003(οικ. 2004) δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ 186/92, 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 Η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία της ούτε κανένα παραστατικό - αποδεικτικό πραγματοποίησης του εξόδου και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατόν να γίνει ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές και αν νομίμως έγινε η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης περιόδου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92 : « Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)β).....,γ)..... δ) ε) ,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 , 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.»

Επειδή με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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. 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),

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...»

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την οποία τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή λόγω του ότι δεν τέθηκαν εις τον έλεγχο, τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και προσαυξήθηκαν κατά 8%, ως εξής: Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης 4.573.585,17€ * 8% = 365.886,81€ Προσαύξηση ακαθαρίστων, ήτοι: Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων 4.939.471,98€.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:
« 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: α).....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος προβλέπεται για όλες τις περιπτώσεις που ο προσδιορισμός του καθίσταται αδύνατος από τα τηρηθέντα βιβλία ή από την έλλειψη ή τη μη προσκόμιση αυτών.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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..... . Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για 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, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) .

Εξαιρετικά το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:γ) στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παρ. 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 καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από 85%. »

Επειδή, δεν τέθηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων από την ΠΟΛ. 1037/2005, ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, συνεπώς νομίμως η φορολογική αρχή έκρινε αυτά ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. στ' του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών (ΣτΕ 1038/2011). Συνεπεία των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων χρήσεων προσδιορίστηκαν από την Δ.Ο.Υ Σύρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' (β) του Ν. 2238/1994 και το καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου, ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.Π.: 4.573.585,17€.

ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (ΚΕΡΔΗ) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.Π: 550.745,98€.

Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) βάσει δήλωσης: 12,04%.

Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) ελέγχου βάσει λογιστικού προσδιορισμού: 85%.

Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) ελέγχου βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού: 28%.

(ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ Μ.Σ.Κ.Κ. 8407 – Σ.Κ.Κ. 14% X 100% = 28%)

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΜΕΝΩΝ
4.573.585,17€	4.573.585,17€ X 85% = 3.887.547,39€

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 8%	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΜΕΝΩΝ
4.573.585,17€	365.886,81€	4.939.471,98€	4.939.471,98€ X 28% = 1.383.052,15€

Η Δ.Ο.Υ Σύρου έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν βάσει του λογιστικού προσδιορισμού, επειδή ήταν μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα (3.887.547,39€ > 1.383.052,15€) .

Επειδή για να προσδιοριστεί το εισόδημα των επιχειρήσεων λογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94, με έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει η επιχείρηση να τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας. Σε περίπτωση μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, με συνέπεια αυτά να κρίνονται ανακριβή, ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.).

Εν προκειμένω, επειδή αφενός δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία και αφετέρου ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος του καθαρού εισοδήματος πηγάζει από αυτά τα βιβλία και στοιχεία, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν λογιστικά τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας. Για τον λόγο αυτό συγκρίνονται τα φορολογητέα(καθαρά) κέρδη της δήλωσης με αυτά που προκύπτουν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και ως τελικά φορολογητέα λαμβάνονται τα μεγαλύτερα.

Κατά συνέπεια, για την σύγκριση, ως καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης (ΚΕΡΔΗ) βάσει δήλωσης λαμβάνεται το ποσό των 550.745,98€ και ως εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης (ΚΕΡΔΗ), λαμβάνεται το ποσό των 1.383.052,15€, όπως αυτό προκύπτει από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, και ως τελικά φορολογητέα κέρδη λαμβάνονται τα μεγαλύτερα, δηλαδή το ποσό των 1.383.052,15€.

Επειδή, και οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος τα οποία υπολογίστηκαν βάσει των ανωτέρω διατάξεων του Ν. 2238/94.

Σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν και οι φορολογητέες εκροές, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 που ορίζουν 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 Δ.Ο.Υ. 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) Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος ».

Με βάση τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), τα ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης προσαυξήθηκαν κατά 8%. {Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης: 4.573.585,17€ * 8% = Προσαύξηση ακαθαρίστων: 365.886,81€}.

Η προσαύξηση αυτή των ακαθαρίστων εσόδων όπως προσδιορίστηκε ύστερα από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, ήτοι ποσό 365.886,81 €, προσαυξάνει αντίστοιχα και την δηλωθείσα αξία των φορολογητέων εκροών του Φ.Π.Α., ως εξής:

Αξία φορολογητέων εκροών βάσει δήλωσης	Προσαύξηση ακαθαρίστων	Αξία φορολογητέων εκροών βάσει ελέγχου
5.094.237,35€	365.886,81€	5.460.124,16€

Επειδή εκτός της ανωτέρω διαφοροποίησης όσον αφορά τα λαμβανόμενα ως καθαρά φορολογητέα κέρδη, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 11-03-2015 εκθέσεις ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς αποδεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 27-04-2015 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

Την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../11-03-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2004 όσον αφορά τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών και

Την απόρριψη αυτής, όσον αφορά την υπ' αριθμ.11-03-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 10/7/2002 – 31/12/2003(οικ. έτους 2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου.

A) Επί της υπ' αριθμ./11-03-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Προσδιορισμός κύκλου εργασιών και καθαρών κερδών βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2004	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (ΠΩΛΗΣΕΙΣ)	4.573.585,17€	4.573.585,17€	4.939.471,98€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	413.059,48€	3.749.860,89	1.383.052,15€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2004	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ
Φορολογητέα κέρδη	413.059,48€	3.749.860,89	1.383.052,15€	
Φόρος που αναλογεί 35%	144.570,82€	1.312.451,31€	484.068,25€	339.497,43€
Φόρος που παρακρατήθηκε	139.381,02€	139.381,02€	139.381,02€	
Χρεωστικό ποσό	5.189,80€	1.173.070,29€	344.687,23€	339.497,43€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		1.401.456,59€	407.396,92€	407.396,92€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.189,80€	2.574.526,88	752.084,15€	746.894,35€

B) Επί της υπ' αριθμ./11-03-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Προσδιορισμός αξίας φορολογητέων εκροών και φόρου εκροών βάσει της παρούσας απόφασης:

ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 10/07/2002 – 31/12/2003	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	5.094.237,35€	5.460.124,16€	5.460.124,16€
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	684.661,02€	733.836,31€	733.836,31€
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	2.390.585,08€	0,00€	0,00€
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	357.282,40€	0,00€	0,00€
ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ Φ.Π.Α.	327.378,62€	327.378,62€	327.378,62€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Φόρος εκροών που αναλογεί	406.457,69€
---------------------------	-------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φ.Π.Α. 120%)	487.749,23€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	894.206,92€

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
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).