



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 22/12/2014

Αριθμός απόφασης:4370

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με έδρα το Ηράκλειο Κρήτης επί της οδού , ΑΦΜ , κατά :α) της υπ' αριθ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , άρθρου 5 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 ,β) της υπ' αριθ.....Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , άρθρου 5 του ν. 2523/1997 , διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,γ) της υπ' αριθ.....Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ.έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και της δ) της υπ' αριθ.....Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις : α) **υπ' αριθ.....** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., άρθρου 5 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, β) **υπ' αριθ.....** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., άρθρου 5 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, γ) **υπ' αριθ.....** Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ.έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και δ) **υπ' αριθ.....** Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19/09/2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
5. Το με αριθμ.πρωτ.....πρόσθετο υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 19/12/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' **αριθ.....** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 12.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 και 24 του ν. 2523/1997 και 62, 63 και 66 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2,11,12,,13,,18, 21, 30, 36 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου αξίας 29.932,34 ευρώ στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 λόγω ελλείμματος που διαπιστώθηκε κατά την διενέργεια ελέγχου κλειστής αποθήκης στα είδη(κωδ.....) και(ΚΩΔ.....).

β) Με την υπ' **αριθ.....** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 και 24 του ν. 2523/1997 και 62, 63 και 66 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1,9 παρ.4,5,6,7 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 1.παρ.5,6,7 του ν.1809/1988.

Η παράβαση αφορά σε μη διαφύλαξη 121 φορολογικών στοιχείων της χρήσης 2010 που διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο εκδοθέντων στοιχείων και την αντιπαράθεση αυτών με το Δελτίο Ανάγνωσης του φορολογικού μηχανισμού Α.Μ. περιόδου φορολογικής μνήμης ημερήσιων συνάψεων από 01/10/2010-31/12/2010. Η παράβαση της μη διαφύλαξης καταλογίσθηκε στην χρήση 2013 καθότι η επιχείρηση διέκοψε την λειτουργία της την 31.01.2013.

γ) Με την υπ' αριθ.....Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος 9.143,17 € πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 7.497,40 € σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013, του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

δ) Με την υπ' αριθ.....Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος 11.280,46 € πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 13.536,55 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013, του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και οι φορολογητέες και συνολικές εκροές αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από 19/09/2014 εκθέσεις ελέγχου α) εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. και του Ν.4093/2012, β) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και γ) μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξετασθούν και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – μη νομότυπη διενέργεια ελέγχου καθόσον δεν προκύπτει η σύνταξη πρωτοκόλλου καταμέτρησης αποθεμάτων και η υπογραφή του από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης. Συνεπώς καθίσταται ανυπόστατος και αναπόδεικτος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η αποθήκη παρουσίαζε έλλειμμα αξίας 29.932,34 ευρώ.
- Εσφαλμένη εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισοδημάτων και του ΦΠΑ καθότι η φορολογική αρχή βασίζει την άποψή της σε αποτέλεσμα ελέγχου κλειστής αποθήκης ο οποίος όμως διενεργήθηκε πλημμελώς. Η μη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων οφείλεται σε ανωτέρα βία και όχι σε υπαιτιότητα της επιχείρησης.
- Δεν έγινε στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος η επίκληση των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 περί επανελέγχου κάτι που απαιτείται λόγω του ότι η προσφεύγουσα υπήχθη στις διατάξεις του ν.3888/2010. Επιπλέον με το πρόσθετο υπόμνημα με αριθ.πρωτ..... που κατέθεσε η

προσφεύγουσα στην Υπηρεσίας μας ισχυρίστηκε αναφερόμενη στο άρθρο 9 παρ.4 του ν.3888/2010 ότι εφόσον η επιχείρηση έχει υπαχθεί στις διατάξεις του ν.3888/2010 και εφόσον κατά την κρίση της φορολογικής αρχής προέκυψαν νέα στοιχεία θα έπρεπε η φορολογική αρχή να εκδώσει συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης και να συμψηφίσει τον φόρο που καταβλήθηκε με το αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα με τον φόρο που προέκυψε από τον έλεγχο.

- Έλλειψη ουσιωδών στοιχείων της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ η οποία προκύπτει από το γεγονός ότι αυτή φέρει διπλή αρίθμηση.
- Έλλειψη ουσιωδών στοιχείων των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. ως προς το οφειλόμενο ποσό.
- Η φορολογική αρχή αυθαίρετα και ανατιολόγητα χωρίς αποδεικτικά στοιχεία ισχυρίζεται ότι η προσφεύγουσα προέβη σε πώληση εμπορευμάτων χωρίς παραστατικά και δεν διαφύλαξε φορολογικά στοιχεία υπαιτιότητας της.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσίας μας πρόσθετο υπόμνημα με αριθ.πρωτ..... στο οποίο ισχυρίστηκε αναφερόμενη στο άρθρο 9 παρ.4 του ν.3888/2010 ότι εφόσον η επιχείρηση έχει υπαχθεί στις διατάξεις του ν.3888/2010 και εφόσον κατά την κρίση της φορολογικής αρχής προέκυψαν νέα στοιχεία θα έπρεπε η φορολογική αρχή να εκδώσει συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης και να συμψηφίσει τον φόρο που καταβλήθηκε με το αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα με τον φόρο που προέκυψε από τον έλεγχο. Ωστόσο ισχυρίζεται ότι η αντίδικος Δ.Ο.Υ. δεν προέβη σε έκδοση συμπληρωματικού φύλλου κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος εξωλογιστικά με αποτέλεσμα να φορολογείται η επιχείρηση τρεις φορές για την ίδια φορολογική ύλη. Με το ως άνω πρόσθετο υπόμνημα συνυπέβαλε α) αντίγραφο εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008-2010 και β) αντίγραφο εικόνας «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΧΡΕΟΥΣ» από το σύστημα TAXIS με την κίνηση του χρέους που προέκυψε από την ως άνω περαίωση.

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ)αναφέρεται : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή εν προκειμένω στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τη με αριθμό/0/8110/15-5-2014 εντολή ελέγχου και με πρώτη ημέρα ελέγχου την 05/6/2014. Καθόσον ,

είχε διακόψει την λειτουργία της την 31.01.2013, ήταν αδύνατον να διενεργηθεί φυσική καταμέτρηση αποθεμάτων κατά την πρώτη ημέρα ελέγχου. Ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο κλειστής αποθήκης με βάση την απογραφή εμπορευμάτων της 31/12/2009 (βιβλίου απογραφής), των παραστατικών στοιχείων αγορών και πωλήσεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και της απογραφής εμπορευμάτων της 31/12/2010 (βιβλίου απογραφής), τα αποτελέσματα δε αυτού του ελέγχου αναγράφονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομότυπης διενέργειας ελέγχου καθόσον δεν προκύπτει η σύνταξη πρωτοκόλλου καταμέτρησης αποθεμάτων κατά την ημερομηνία του ελέγχου 05/06/2014 και η υπογραφή αυτού από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης, είναι αβάσιμος.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το πρόσθετο υπόμνημα με αριθ.πρωτ..... που κατέθεσε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας ισχυρίστηκε, ότι επειδή η επιχείρηση έχει υπαχθεί στις διατάξεις του ν.3888/2010 και εφόσον κατά την κρίση της φορολογικής αρχής προέκυψαν νέα στοιχεία, θα έπρεπε η φορολογική αρχή να εκδώσει συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης και να συμψηφίσει τον φόρο που καταβλήθηκε με το αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα με τον φόρο που προέκυψε από τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν. 3888/2010. Ο ισχυρισμός αυτός αβάσιμα προβάλλεται καθόσον η επιχείρηση έχει υπαχθεί στην περαίωση του ως άνω νόμου μέχρι και το οικ.έτος 2010 (χρήση 2009) όπως με σαφήνεια αναφέρεται στο κεφ.5.1.2 «Λοιπά στοιχεία» της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και δεν μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό σημείωμα για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) για το οποίο η προσφεύγουσα δεν έχει υπαχθεί στις διατάξεις περαίωσης του ως άνω νόμου. Επιπλέον προσθέτουμε ότι ο νόμος 3888/2010, περιελάμβανε προς περαίωση ανέλεγκτα οικον. έτη έως και το οικον. έτος 2010.

Επειδή από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων των βιβλίων, των παραστατικών και των δηλώσεων προέκυψε ότι στο Βιβλίο Απογραφής την 1/1/2010 η συνολική απογραφόμενη αξία των εμπορευμάτων της επιχείρησης ήταν 12.327,83 ευρώ και την 01/01/2011 ήταν μηδέν και δεδομένου ότι στην χρήση 2010 έχουν καταχωρηθεί πωλήσεις εμπορευμάτων 153.461,41 ευρώ και αγορές 165.569,68 ευρώ, διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης για την περίοδο 01/01/2010 έως 31/12/2010. Βάσει των αναλυτικών καταστάσεων του ελέγχου κλειστής αποθήκης ανά είδος εμπορεύματος, όπως αναλυτικά αναγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε έλλειμμα - διαφορά συνολικής καθαρής αξίας 29.932,34 € για τα είδη και, που στοιχειοθετεί ότι τα εν λόγω είδη πωλήθηκαν χωρίς να έχει εκδοθεί από την προσφεύγουσα ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο ίσης καθαρής αξίας. Συνεπώς ορθά και αιτιολογημένα ο έλεγχος καταλόγισε την παράβαση μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 29.932,34 ευρώ που επισύρει πρόστιμο του άρθρου 5 παρ.10^α του ν.2523/1997.

Επειδή με την από 06/08/2014 και με αριθμ.πρωτ..... απάντηση επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι:
« αποδεχόμαστε την διάπραξη των παραβάσεων του ΠΔ186/1992-από λάθος του λογιστηρίου της επιχείρησης - όπως προέκυψε από τον έλεγχο και αναφέρονται στο σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων». Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαιρέτων και ανατιολόγητων συμπερασμάτων της φορολογικής αρχής σχετικά με την πραγματοποίηση των πωλήσεων άνευ εκδόσεως σχετικού παραστατικού, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή από τον έλεγχο των εκδοθέντων στοιχείων και την αντιπαράθεση αυτών με το Δελτίο Ανάγνωσης του φορολογικού μηχανισμού Α.Μ. περιόδου φορολογικής μνήμης ημερησίων συνάψεων από 01/10/2010-31/12/2010, προέκυψε χωρίς αμφιβολία, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε από τον ως άνω μηχανισμό 121 φορολογικά στοιχεία τα οποία δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο λόγω μη διαφύλαξης αυτών. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη διαφύλαξης αυτών λόγω καταστροφής του ηλεκτρονικού αρχείου αποθήκευσης δεν συνιστά λόγο ανωτέρας βίας και ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθά καταλόγισε την παράβαση της μη διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων όπως προβλέπεται στο άρθρο 9 παρ. 4,5,6, του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.4 και παρ.8 περ.θ του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 1 παρ.5,6 και 7 του Ν.1809/1988.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ασάφειας οφειλόμενου ποσού που επιβλήθηκε με τις με αριθμό και προσβαλλόμενες πράξεις, διότι δεν προκύπτει με βεβαιότητα το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης καθώς η φορολογική οφειλή προσδιορίζεται στο ολογράφως με διαφορετικό ποσό από αυτό που εμφανίζεται αριθμητικώς, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθόσον στο σώμα των εν λόγω πράξεων αναφέρονται α) οι διατάξεις με τις οποίες επιβάλλονται τα πρόστιμα και β) η έκθεση ελέγχου στην οποία εδράζεται η έκδοση αυτών και στην οποία προσδιορίζονται επακριβώς οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και τα πρόστιμα που αυτές επισύρουν. Ως εκ τούτου η εκ παραδρομής αναγραφή ολογράφως των προστίμων δεν επιφέρει ασάφεια του οφειλόμενου με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ποσού.

Επειδή από τον έλεγχο των Βιβλίων και των εκδοθέντων παραστατικών πώλησης προέκυψε ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2010 εξέδωσε το παραστατικό ΤΔΑ 87/30-08-2010 προς την εταιρεία «.....» , ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 8.166,00 ευρώ το οποίο είχε καταχωρηθεί ως πώληση παγίων ενώ αφορά πώληση εμπορευμάτων που εμφανίζονται στην απογραφή εμπορευσίμων την 31/12/2009. Ως εκ τούτου η μη εμφάνιση της αξίας 8.166,00 ευρώ ως εσόδου από πώληση εμπορευμάτων στην ελεγχόμενη χρήση, ορθά ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο για την κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων βάσει του άρθρου 30 παρ.4 του Π.Δ.186/1992.

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.4. του Π.Δ.186/1992 αναφέρεται: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
- β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
- γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,
- δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,
- ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,
- στ) Δεν διαφυλλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ)

η)

θ)

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 στο άρθρο 30 παρ.7 του ΠΔ186/92 (Κ.Β.Σ.) αναφέρεται: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

- α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.
- β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.
- γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.
- δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.
- ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέπεσε κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2010 στις παραβάσεις και παραλείψεις :

- α) μη έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 29.932,34 ευρώ,
- β) καταχώρισης στα βιβλία της, της πώλησης εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 8.166,00 ευρώ ως πώλησης παγίων, που ανέρχονται σε ποσοστό 21,8% των ακαθάριστων εσόδων της χρήσης (38.098,34/174.777,41X100) και στην παράβαση:
- γ) της μη διαφύλαξης και μη επίδειξης στον έλεγχο 121 φορολογικών στοιχείων που σημάνθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό με Α.Μ., ορθώς έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92.

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.2 γ του ν.2238/94 αναφέρεται : « Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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 στο άρθρο 32 παρ.1 & 2 του ν.2238/94 αναφέρεται: « 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.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

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

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

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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%). 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.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

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).....

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

δ).....

.....

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 εν προκειμένω ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) βάσει των ανωτέρω διατάξεων των άρθρων 30 και 32 ν. 2238/94 για το οικονομικό έτος 2011 λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, όπως αναλυτικά αναγράφεται στο κεφ.8 «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ» της από 19/09/2014 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Συγκεκριμένα προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου στο ποσό των 229.905,81 € και των καθαρών κερδών ελέγχου στο ποσό των 36.572,68 €.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3. του ν.2859/2000 αναφέρεται : «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 περιέχονται 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 εν προκειμένω ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε αυτοτελώς τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, όπως αναλυτικά αναγράφεται στο κεφ.6 «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από 19/09/2014 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Επειδή στο σώμα της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. αναφέρεται ο αριθμόςτης χειρόγραφης καταχώρησης στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. και ο αριθμός της ηλεκτρονικής καταχώρησης στο πρόγραμμα ELENXIS, η κοινοποίηση δε αυτής έγινε με τα ίδια ως άνω προσδιοριστικά στοιχεία, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλείψεως ουσιωδών στοιχείων της προσβαλλόμενης πράξης ΦΠΑ λόγω διπλής αρίθμησης, απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον δεν υφίσταται θέμα διπλής αρίθμησης αλλά καταχώρησης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης στο χειρόγραφο και στο ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/09/2014 εκθέσεις ελέγχου α) εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. και του Ν.4093/2012 , β) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και γ) μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αρ.πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας «.....» , ΑΦΜ..... .

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

Α) Ως προς τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)-Κ.Φ.Α.Σ (4093/12)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Πρόστιμο του άρθρου 5 παρ.10α του ν.2523/1997 :

$\text{ΒΑΣ.ΥΠΟΛ.} * \Sigma.\text{Β.1} * 15 = 800 * 1 * 15 = 12.000,00 \text{ €}$

Διαχειριστική περίοδος 01/01/-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 5 παρ.4 και παρ.8θ του ν.2523/1997 : $\{\text{ΒΑΣ.ΥΠΟΛ.} * \Sigma.\text{Β.1} * 1\} * 3 = \{(600 * 1 * 1)\} * 3 = 1.800,00 \text{ €}$

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2011

Διαφορά φόρου	9.143,17 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 82%	7.497,40 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	16.640,57 €

Γ) Ως προς την φορολογία ΦΠΑ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Διαφορά φόρου	11.280,46 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	13.536,55 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	24.817,01 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).