



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25-01-2019

Αριθμός Απόφασης: 239

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο, στο, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/1992, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα αποτελέσματα προηγούμενου προσωρινού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., χρήσης 2012, ο οποίος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ. αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ** και σύμφωνα με τα οποία διαπιστώθηκε ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων λόγω μη καταχώρησης φορολογικών στοιχείων στα τηρούμενα βιβλία.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ** με ελεγχόμενη τη προσφεύγουσα. Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), του Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), σε εκτέλεση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου, για τη χρήση 2012, συντάχθηκαν η από Έκθεση Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), και η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000).

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος απέστειλε την υπ. αριθ. πρωτ. συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα, προκειμένου αυτή να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ώστε να διενεργηθεί ο έλεγχος. Η προσφεύγουσα σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία καταστράφηκαν σε πυρκαγιά και προσκόμισε αντί αυτών τη με αρ. πρωτ. βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Γιαννιτσών. Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή την ολοκλήρωση του ελέγχου στηρίχτηκε κυρίως στις πληροφορίες που περιέχονται στις υποβληθείσες δηλώσεις, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών πελατών, σε επικυρωμένα αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που είχε λάβει η προσφεύγουσα από τρίτους και στις εκθέσεις ελέγχου (από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και από έκθεση προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α.) που συντάχθηκαν από τη φορολογική αρχή με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, σε προγενέστερο χρόνο, κατόπιν της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου. Ιδιαίτερα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, στη

χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013), αφενός δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων - εξόδων τρία φορολογικά στοιχεία (δύο τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και μία φορτωτική) συνολικής καθαρής αξίας 12.778,00 ΕΥΡΩ, αφετέρου η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει εκπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία της τρία φορολογικά στοιχεία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Για τις ανωτέρω παραβάσεις Κ.Β.Σ. είχε εκδοθεί η υπ. αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη διαπιστωθείσα παράβαση της μη καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας, στην ελεγχόμενη χρήση, τριών φορολογικών στοιχείων εξόδων έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4, του άρθρου 30, του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), καθόσον η συνολική καθαρή αξία των τριών αυτών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το 3% των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του ίδιου άρθρου. Αναφορικά με τη μη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος θεώρησε την πυρκαγιά ως ανωτέρα βία και εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.3522/2006 δεν προέβη στον καταλογισμό προστίμου για μη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων. Αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος κρίνοντας τα βιβλία ανακριβή προχώρησε τόσο σε λογιστικό όσο και εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών και τελικά λόγω του ότι τα καθαρά κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού ήταν περισσότερα επέλεξε το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/1992, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/1992, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **600,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών (άρθρου 20 παρ. 1 και 3 του Π.Δ. 186/1992), ως προς συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 14.673,00, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 20 παρ. 1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 παρ. ζ' του Ν.4337/2015. Πιο συγκεκριμένα: α) στη συγκεντρωτική κατάσταση Προμηθευτών έτους 2012, διαπιστώθηκε ανακρίβεια διότι δεν είχε δηλωθεί ένας προμηθευτής, ο οποίος είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με την προσφεύγουσα συνολικής αξίας 2.120,55 ΕΥΡΩ και β) δεν υποβλήθηκε συγκεντρωτική κατάσταση Πελατών έτους 2012, ενώ υπήρχε υποχρέωση, με αποτέλεσμα να μη δηλωθούν δέκα πελάτες οι οποίοι είχαν πραγματοποιήσει συναλλαγές με την προσφεύγουσα συνολικής αξίας 106.074,15 ΕΥΡΩ.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ** καταλογίστηκε συνολικό ποσό ύψους **15.836,97 ΕΥΡΩ**, λόγω των πρόσθετων λογιστικών διαφορών ύψους 73.048,50 ΕΥΡΩ στα λογιστικώς προσδιορισθέντα αποτελέσματα (τα οποία επελέγησαν ως μεγαλύτερα συγκρινόμενα με εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ήταν η έκδοση, της με αρ. με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ** μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή κατά **8.015,33 ΕΥΡΩ**, από **23.572,87 ΕΥΡΩ** βάσει δήλωσης σε **15.558,54 ΕΥΡΩ** βάσει ελέγχου. Προκειμένου να διαμορφωθεί το τελικό αποτέλεσμα οι φορολογητέες εκροές προσαυξήθηκαν κατά το ποσό των 12.778,00 ΕΥΡΩ, που ήταν η αξία των μη καταχωρηθέντων φορολογικών στοιχείων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Επιπρόσθετα, στις φορολογητέες εισροές δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο ως εκπεστέος ο αναλογούν Φ.Π.Α. των φορολογικών στοιχείων αγορών που δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο είτε ως πρωτότυπα είτε ως επικυρωμένα αντίγραφα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Τα βιβλία κακώς χαρακτηρίστηκαν ως ανακριβή διότι έπρεπε να χαρακτηριστούν ως ανεπαρκή, όπως είχαν κριθεί τα βιβλία από προηγούμενο προσωρινό έλεγχο.
2. Η μη καταχώρησης φορολογικών στοιχείων, εκ μέρους της προσφεύγουσας, που αφορούσαν αγορές μάλλον τη ζημίωσε παρά τη ωφέλησε σε κάτι, καθώς σε περίπτωση καταχώρησης τους θα μπορούσε να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών και σε καμιά περίπτωση δε θα ζημίωνε το ελληνικό δημόσιο.
3. Έπρεπε να γίνει εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994, που ορίζει ότι σε περιπτώσεις καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό 5% επί των ακαθαρίστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,
- β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «4. 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 έξοδα 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,.....

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 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,.....

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του ότι η προσφεύγουσα δεν είχε διαφυλάξει τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης, γεγονός που θα μπορούσε να οδηγήσει την κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών, εφόσον αναγνωρίστηκε από τη φορολογική αρχή ότι ο λόγος μη διαφύλαξης οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας (πυρκαγιά) καθώς και το πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**, η οποία συντάχθηκε κατόπιν προηγούμενου ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα, στη χρήση 2012, οικονομικό έτος 2013, δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων - εξόδων τρία φορολογικά στοιχεία (δύο τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και μία φορτωτική) συνολικής καθαρής αξίας 12.778,00, ποσό που ξεπερνά το 3% των ακαθάριστων εσόδων της ελεγχόμενης χρήσης (380.122,57), σε συνδυασμό με το γεγονός ότι καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Σε κάθε περίπτωση επισημαίνουμε ότι ο έλεγχος αποδέχθηκε τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη, ήτοι 41.803,87 ΕΥΡΩ, αντί τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού, ήτοι 39.290,09 ΕΥΡΩ καθώς τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη ήταν μεγαλύτερα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυε.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με την ΠΟΛ.1282/23.12.1992 με θέμα Κοινοποίηση διατάξεων Ν.2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992), μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι: «Άρθρο 23-Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 4. Με τις διατάξεις της παρ. 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.1993 οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις της νέας παρ. 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις. Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους –μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παρ. 3 και 4 του άρθρου 12 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού. Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεγεγμένες αρχές της λογιστικής....».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Γνωμ. 243/2162/1995 του Ε.Σ.Υ.Λ. με θέμα (Λογιστική του Φ.Π.Α. και πληροφορίες αναγκαίες για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του Ν.1642/1986, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει), διευκρινίστηκε ότι: «Οι οδηγίες του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ, προβλέπουν ως αναγκαίες και αξίες μη πραγματικές (πλασματικές), καθώς και

διαφορές μεταξύ πραγματικών και πλασματικών αξιών. Επίσης, οι ίδιες οδηγίες προβλέπουν και πληροφορίες εξειδικευμένες σχετικά με απαλλαγές και εξαιρέσεις του ΦΠΑ...3. Οι λογαριασμοί 54.00.20/24/25/28/29.42-95 είναι λογαριασμοί μειωτικοί (αντίθετοι) των λογαριασμών 54.00.XX.42-95 (όπου XX = 80 ή 84 ή 85 ή 88 ή 89) και συλλειτουργούν μόνο κατά ζεύγη με τους λογαριασμούς αυτούς. Στους λογαριασμούς 54.00.20/24/25/28/29.42-95 καταχωρείται (χρεώνεται) ο συμψηφιζόμενος πλασματικός ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών, καθώς και ο πλασματικός ΦΠΑ τυχόν λήψεων αγαθών από τρίτες χώρες. Το περιεχόμενο όλων των λογαριασμών της παραγράφου αυτής (3) καθορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία για το ΦΠΑ και από τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών.....».

Επειδή, με το αριθ. 1031796/219/0015/23-3-1998 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με τον τρόπο εμφάνισης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στα τηρούμενα βιβλία, διευκρινίστηκε ότι με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους - μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως Φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται» σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 15 του Ν. 1642/86](#) και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. Τα παραπάνω καταλαμβάνουν τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία, τόσο τρίτης κατηγορίας όσο και δεύτερης. Στις περιπτώσεις που τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας, παρέλκει η αναγραφή της φορολογητέας αξίας και ως εκροή και μπορεί να καταχωρείται σε μια στήλη (χωριστή) του βιβλίου.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της κρινόμενης χρήσης, προσαύξησε αυτά κατά το ποσό των 12.778,00 ευρώ, ποσό που αφορά τη μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία των κάτωθι τιμολογίων: 1) του αριθ. τιμολογίου ενδοκοινοτικής απόκτησης αξίας 7.040,00 ΕΥΡΩ, 2) του αριθ. τιμολογίου ενδοκοινοτικής απόκτησης αξίας 2.688,00 ΕΥΡΩ και 3) της αριθ. φορτωτικής εκδόσεως καθαρής αξίας 3.050,00 ΕΥΡΩ, πλέον ΦΠΑ 731,50 ΕΥΡΩ, τα οποία αφορούν πραγματοποιηθείσες αγορές και δαπάνες της κρινόμενης χρήσης.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες εγκυκλίους, σχετικά με τον τρόπο απεικόνισης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στα τηρούμενα βιβλία, στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, καθώς και στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, ορθά η φορολογική αρχή προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές κατά το ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους 9.728,00 ευρώ,

εφόσον υπάρχει υποχρέωση της λογιστικής τακτοποίησης του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (χρεοπίστωση αυτού).

Επειδή, όμως η με αριθ. φορτωτική, εκδόσεως, με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 3.050,00 ΕΥΡΩ, πλέον ΦΠΑ 701,50 ΕΥΡΩ επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 14 του κώδικα Φ.Π.Α., διότι είναι πράξη που φορολογείται στην Ελλάδα και ο φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο από το μεταφορέα, που παρέχει την υπηρεσία της μεταφοράς, καθώς είναι αδιάφορο το γεγονός ότι η μεταφορά των αγαθών δε διενεργείται εξ ολοκλήρου στην Ελλάδα, το φορολογικό αυτό στοιχείο δεν αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση και δε χρεοπιστώνεται.

Συνεπώς, μειώνονται οι φορολογητέες εκροές κατά το ποσό των 3.050,00 ΕΥΡΩ και ακολούθως ο φόρος εκροών κατά το ποσό των 701,50 ΕΥΡΩ, εφόσον αποτελεί δαπάνη της επιχείρησης.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν.2238/1994 που ορίζουν ότι: «....Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.....», τέθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο υπολογισμός της φορολογητέας ύλης στη φορολογία εισοδήματος έγινε τελικά βάσει λογιστικού προσδιορισμού, ο υπό εξέταση ισχυρισμός είναι αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ** και:

Α) την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/1992, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**.

Β) την τροποποίηση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	8.360,77
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	4.180,39
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	3.295,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.836,97

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφ. Δήλωσης Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	338.460,54	351.238,54	348.188,54	9.728,00
Αξία φορολογητέων εισροών	520.727,63	493.471,13	493.471,13	27.256,50
Φόρος εκροών	68.415,49	71.085,63	70.384,13	1.968,64
Υπόλοιπο φόρου εισροών	108.302,89	102.957,70	102.957,70	5.345,19
Πιστωτικό Υπόλοιπο	39.887,40	31.872,07	32.573,57	7.313,83
Υπόλοιπο Φόρου για έκπτωση	16.313,53	16.313,53	16.313,53	0,00
Υπόλοιπο Φόρου για επιστροφή	23.573,87	15.558,54	16.260,04	7.313,83

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/1992, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Πρόστιμο	600,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	600,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.