



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 1/2/2019

Αριθμός απόφασης: 293

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 4/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή

α) της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, που έδρευε στα, επί της οδού, και εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή αυτής, ΑΦΜ και

β) του, ΑΦΜ, Διευθύνοντα Συμβούλου, Διαχειριστή και Προέδρου Δ.Σ. κατά την ελεγχόμενη χρήση, που κατοικεί στα, κατά :

- I. της με αριθμό/8-8-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008),
 - II. της με αριθμό/8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2008,
 - III. της με αριθμό/8-8-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2008,
 - IV. της με αριθμό/8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2008,
 - V. της με αριθμό/8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 και
 - VI. της με αριθμό/8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Την από 24/10/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 4/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», ΑΦΜ και του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **761.458,09 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων του ως ανακριβών.
2. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν.2523/97) χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **300,00 €** διότι δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος όπως είχε υποχρέωση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 61, 64 και 107 του Ν.2238/94, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97,
3. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **1.222.492,74€**.

4. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **900,00 €**, διότι :
- α) Δεν υπέβαλε τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36§5δ του ν.2859/00, όπως ίσχυε, ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11§1,2 και 12 του Ν.2859/00, κατά το τρίτο (3^ο) και τέταρτο (4^ο) ημερολογιακό τρίμηνο του 2008, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97. Ποσό καταλογισμού : $300,00 \times 2 = 600,00 \text{ €}$.
- β) Δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. όπως είχε υποχρέωση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38§1β του Ν.2859/00, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97. Ποσό καταλογισμού : 300,00 €.
5. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.760,00 €**, καθώς :
- α) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§1 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 6ζ του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $880,00 \times 3 / 3 = 880,00 \text{ €}$
- β) Δεν υπέβαλε ισοζύγιο όλων των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§6 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 6ζ του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $880,00 \times 3 / 3 = 880,00 \text{ €}$
6. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **2.000,00 €**, λόγω επανειλημμένης υποτροπής, για τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ.πρωτ./15-3-2018 έγγραφο αίτημα στον Διευθύνοντα Σύμβουλο και στη με αρ.πρωτ./2018 πρόσκληση στον εκκαθαριστή της προσφεύγουσας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της υπ' αρ./27-12-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπό εκκαθάριση επιχείρηση «.....», με αφορμή το από 15/7/2013 εσωτερικό πληροφοριακό δελτίο, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρία «.....- ΑΦΜ.....», στη χρήση 2008, χωρίς να αναφέρονται οι αξίες των εικονικών αυτών στοιχείων. Επειδή, κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης χρήσης

και εφόσον δεν υπήρχαν επαρκή στοιχεία για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. εξαιτίας της ανωτέρω διαπιστωθείσας παράβασης.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επέδωσε στον προσφεύγοντα, Διευθύνοντα Σύμβουλο, Διαχειριστή και Πρόεδρο Δ.Σ., κατά την ελεγχόμενη χρήση, της προσφεύγουσας εταιρίας, το με αρ./15-3-2018 έγγραφο αίτημα και στον εκκαθαριστή της εταιρίας Γκαμπισιόνα Γκέλα το με αρ./2018 έγγραφο, με τα οποία τους ζητήθηκε η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης της ελεγχόμενης χρήσης. Η προσφεύγουσα, δια του Διευθύνοντα Συμβούλου και του εκκαθαριστή της, δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής και της επιβλήθηκε το σχετικό πρόστιμο.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2008 δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών του 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. Βάσει των ανωτέρω παραβάσεων, για τις οποίες καταλογίστηκαν τα ανωτέρω προσβαλλόμενα πρόστιμα και σε συνδυασμό με το γεγονός της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Οι προσφεύγοντες, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2008 έχει παραγραφεί. Δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής εντός πενταετίας και αγνοήθηκαν, εφόσον η φορολογική αρχή είναι ενιαία και αδιάσπαστη διοικητική αρχή, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και οι Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και Έδεσσας δεν είναι διαφορετικά νομικά πρόσωπα, αποτελούν τον ίδιο διάδικο (ΑΑΔΕ).
2. Ακυρότητα κοινοποίησης της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων με αποτέλεσμα τον εσφαλμένο εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της εταιρίας. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι κατέβαλε κάθε προσπάθεια για να μεταβεί στη επαγγελματική εγκατάσταση της έδρας της εταιρίας και να ανεύρει τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.
3. Εσφαλμένη η προσαύξηση του ΜΣΚΚ χωρίς να ληφθούν υπόψη τα κατ' εύλογη κρίση διδάγματα της κοινής πείρας κατ' άρθρο 30 παρ. 3 του Ν.2238/94.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι νομικά πλημμελής διότι στην έκθεση

ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η ως άνω πράξη δεν γίνεται αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων της εταιρίας μας.

5. Μη υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων ενόψει του ότι η κλήση για την προσκόμιση αυτών επιδόθηκε το 2017, ήτοι 11 έτη μετά, ενώ η χρήση του 2008 είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή.
6. Εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης. - Στην υπό κρίση περίπτωση, αν και στις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου αναγράφεται ότι: «Σημείωση: για τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017», επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι σε ποσοστό 120%.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 5 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις

που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./27-12-2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε αρχικά κατόπιν του από 15/7/2013 εσωτερικού πληροφοριακού δελτίου, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρία «.....- ΑΦΜ.....», στη χρήση 2008. Στη συνέχεια και επειδή, κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε η μη υποβολή δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης χρήσης και εφόσον δεν υπήρχαν επαρκή στοιχεία για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. εξαιτίας της ανωτέρω διαπιστωθείσας παράβασης. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων περί συμπληρωματικών στοιχείων αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2008 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαπενταετούς παραγραφής ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ. και οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2α του Ν.2859/00 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής, ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και των προστίμων Φ.Π.Α..

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι :

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος

υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρία βρίσκεται σε εκκαθάριση από τις 31/12/2011, σύμφωνα με το από 30-12-2011 πρακτικό συνεδρίασης της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της, το οποίο καταχωρίστηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Θεσσαλονίκης στις 9/10/2014. Εκκαθαριστής της εταιρίας ορίστηκε ο και έδρα της εκκαθάρισης η οικία του εκκαθαριστή στην Επομένως, δεν ήταν δυνατό ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης να διενεργηθεί στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης, καθώς πλέον δεν υφίστατο και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή εξάλλου, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων διότι οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν, ήτοι η μη υποβολή δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών σε συνδυασμό με την μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, καθιστούν τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή και αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης προσαύξησης του ΜΣΚΚ χωρίς να ληφθούν υπόψη τα κατ' εύλογη κρίση διδάγματα της κοινής πείρας κατ' άρθρο 30 παρ. 3 του Ν.2238/94.

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2238/94, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται :

«1. 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.

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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ορθώς προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας λαμβάνοντας υπόψη τις δώδεκα υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της χρήσης 2008 και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, οι οποίες περιελάμβαναν ως προμηθεύτρια την προσφεύγουσα. Στη συνέχεια, με βάση τους πίνακες

Συντελεστών Καθαρού Κέρδους, προσδιόρισε τον ΜΣΚΚ σε ποσοστό 26% προσαυξάνοντας τον κατά 80%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/94, με το τελικώς εφαρμοζόμενο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων βάσει ελέγχου να ανέρχεται σε 46,8%.

Επειδή η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2008 και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων στο Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: *«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».*

Επειδή, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1037/2005 και 1072/2011 ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία Φ.Π.Α., λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη αυτά που προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του κεφαλαίου Β της ΠΟΛ 1088/2008 ορίζεται ότι: *« Η τυχόν διαφορά ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει σε ελεγχόμενη χρήση από επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα ακαθάριστα έσοδα.....»*

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις

σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ426/2013, 1514/2013)

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 8/8/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στη χρήση 2008. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών, εφαρμόζοντας τις επιεικέστερες διοικητικές κυρώσεις στους πρόσθετους φόρους. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς την υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2008.

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο

1 καθορίζονται ως εξής:... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα....

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή στο άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) ορίζεται : «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίζεται ότι : «Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονταν την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης ζήτησε από την προσφεύγουσα, δια του Διευθύνοντα Συμβούλου κατά την ελεγχόμενη χρήση και του εκκαθαριστή της, με τα με αρ./15-3-2018 και/2018 έγγραφα, αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 -31/12/2008, στα οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2008 πέραν της πενταετίας (ήτοι δεκαπενταετία), εφόσον συνέτρεχαν λόγοι παράτασης του χρόνου αυτού, καθώς δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως η φορολογική αρχή δύναται να επιβάλει πρόστιμο για τη μη προσκόμισή τους.

Επειδή, σε προγενέστερο έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρ. Μακεδονίας & Θράκης της προσφεύγουσας εταιρίας είχε διαπιστωθεί η παράβαση της μη ανταπόκρισης σε δύο προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και της επιβλήθηκε πρόστιμο

1.000,00 € με τη με αρ. 142/2016 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για την ίδια παράβαση με την με αρ. .../8-8-2018 πράξη επιβολής προστίμου, διότι δεν ανταποκρίθηκε στα με αρ./15-3-2018 και/23-3-2018 έγγραφα για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007. Η Υπηρεσία μας με την με αρ. .../1-2-2019 απόφασή της επί της ασηκθείσας με αρ .πρωτ./4-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής ακύρωσε την με αρ. .../8-8-2018 πράξη επιβολής προστίμου για το λόγο ότι δεν συνέτρεχαν λόγοι παράτασης του χρόνου διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007.

Επομένως, το ποσό της προσβαλλόμενης με αρ./8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης θα πρέπει να περιοριστεί κατά το μέρος που αφορά στην επιβολή προστίμου λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση στο διπλάσιο ως εξής : Ποσό καταλογισμού : $500,00 \times 2 = 1.000,00 \text{ €}$.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερη ρύθμισης.

Επειδή, στη με αρ. αριθμό/8-8-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008) και στη με αρ. αριθμό/8-8-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επισυνάπτεται ο πίνακας υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53, 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν.2523/97. Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόστηκε η αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 4/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1) την μερική αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση** της/8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, κατά το μέρος που αφορά στην επιβολή προστίμου λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση.

2) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** α) της με αρ. της με αρ./8-8-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, β) της με αριθμό/8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής

περιόδου 1/1 -31/12/2008, γ) της με αριθμό **..../8-8-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2008, δ) της με αριθμό **..../8-8-2018** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και ε) της με αριθμό **..../8-8-2018** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος εισοδήματος

Η με αριθμό **..../8-8-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008)

Ποσό για καταβολή **761.458,09 €**

Πρόστιμο εισοδήματος

Η με αριθμό **..../8-8-2018** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 χρήσης 2008.

Ποσό καταλογισμού **300,00 €**

Φ.Π.Α.

Η με αριθμό **..../8-8-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2008.

Ποσό για καταβολή **1.222.492,74 €**

Πρόστιμο Φ.Π.Α.

Η με αριθμό **..../8-8-2018** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2008.

Ποσό καταλογισμού **900,00 €**

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό **..../8-8-2018** πράξης επιβολής προστίμου **χρήσης 2008**

Ποσό καταλογισμού **1.760,00 €**

Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό/8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης τροποποιείται ως εξής :

Ποσό καταλογισμού : **500,00 X 1 περίπτωση X 2 = 1.000,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.