



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/09/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2446

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Του άρθρου 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 03/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην, οδός, κατά της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών οικονομικού έτους 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2009, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2009, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, κύριος φόρος ποσού 23.328,00€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 21.711,37€, ήτοι συνολικό ποσό 45.039,37€..

Με το με αρ. πρωτ./2015 έγγραφό της, η Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών το με αρ. πρωτ./2015 Δελτίο Πληροφοριών του 7^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) το οποίο αφορούσε το νομικό πρόσωπο «.....».

Ειδικότερα, από έρευνα του 7^{ου} Ε.Σ.Ε. στο ως άνω νομικό πρόσωπο διαπιστώθηκε ότι αυτό είχε συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία και συγκεκριμένα από διασταύρωση πληρωμών της σε τρίτους και των συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων, προέκυψε ότι η την 23/04/2008 κατέθεσε μία επιταγή ύψους 150.000,00€ σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας.

Εν συνεχεία, δυνάμει του ανωτέρω πληροφοριακού δελτίου εκδόθηκε η με αρ./2015 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, η οποία αντικαταστάθηκε από την με αριθ./2018 εντολή.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε τόσο στις προσκλήσεις της φορολογικής αρχής, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, όσο και στο υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο απεστάλη με συνημμένο τον υπ' αριθ./..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος με συστημένη επιστολή στις 19/11/2018 στην έδρα της εταιρείας καθώς και στη διεύθυνση κατοικίας της διαχειρίστριας αυτής.

Κατόπιν τούτων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έκρινε από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της ότι το ποσό των 150.000,00€ που κατατέθηκε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας από την «.....

.....» αφορούσε φορολογητέες πράξεις της χρήσης 2008 για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων. Βάσει του πορίσματος αυτού και συνεπεία της μη προσκόμισης των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη χρήση 2008 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της εν λόγω πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Οι διαπιστώσεις επί των οποίων βασίζεται η επιβολή του καταλογισθέντος προστίμου είναι αόριστες, παντελώς αναιτιολόγητες, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες. Και τούτο διότι, το ποσό των 150.000 ευρώ δόθηκε στην εταιρεία εκ μέρους της ως προκαταβολή έναντι μελλοντικής συναλλαγής μεταξύ τους, ήτοι μεταβίβαση κυριότητας ακινήτου της προσφεύγουσας εταιρείας στην ως άνω , η οποία είχε συμφωνηθεί προφορικά κατά την περίοδο εκείνη. Η συναλλαγή ουδέποτε πραγματοποιήθηκε ως σήμερα για λόγους που αφορούν την Συνεπώς, η άνω πληρωμή δεν συνιστά εισόδημα, ενώ η εταιρεία δεν υποχρεούτο στην έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς ουδέποτε πραγματοποιήθηκε η σχετική συναλλαγή πώλησης και μεταβίβασης κυριότητας ακινήτου.

- Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει προδήλως από έλλειψη αιτιολογίας καθόσον επί της οικείας έκθεσης υφίστανται αυθαίρετα συμπεράσματα και περαιτέρω δεν προσδιορίζεται αν συντελέστηκε συναλλαγή βάσει της οποίας υφίστατο απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ποια ήταν αυτή και τι αφορούσε.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από το νομικό πρόσωπο, το ποσό των 150.000,00€ μέσω επιταγής για την εξόφληση της οποίας χρεώθηκε λογαριασμός της στην Ε.Μ.Τ.Ε. Για το εν λόγω ποσό δεν δηλώθηκε από την προσφεύγουσα κανένα φορολογικό στοιχείο με αντισυμβαλλόμενη την στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της επίμαχης περιόδου με αποτέλεσμα να κριθεί από τον έλεγχο ότι η επίμαχη πληρωμή αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου και καταλογίστηκε το σχετικό πρόστιμο και ακολούθως προσδιορίστηκαν, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα, μη αμφισβητώντας ότι έλαβε το εν λόγω ποσό, ισχυρίζεται ότι δεν ήταν υπόχρεη σε έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθόσον, η επικείμενη πώληση του ακινήτου

της προς την, για την οποία είχε λάβει, βάσει προφορικής συμφωνίας, ως προκαταβολή το ποσό των 150.000,00€ εν τέλει ματαιώθηκε.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή η προσφεύγουσα για την επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο το οποίο θα μπορούσε να κλονίσει τη βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως επί παραδείγματι προσύμφωνο πώλησης ακινήτου μεταξύ εκείνης και της ή άλλη έγγραφη συμφωνία η οποία να φέρει βεβαία χρονολογία. Περαιτέρω, πέρα από τον αόριστο ισχυρισμό ότι η καταβολή του ποσού των 150.000,00€ αφορούσε σε προκαταβολή για πώληση ακινήτου της, δεν αναφέρει καμία πληροφορία για την ταυτότητα του ακινήτου που επρόκειτο να πωληθεί, ούτε και για το συνολικό συμφωνηθέν τίμημα. Επιπροσθέτως, εφόσον ισχυρίζεται ότι αφορούσε σε προφορική και όχι σε έγγραφη συμφωνία δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό της, όπως λόγου χάρη τυχόν αλληλογραφία από την οποία να προκύπτει το επικαλούμενο γεγονός ή στοιχεία για τα πρόσωπα με τα οποία ήρθε σε συνεννόηση, τόσο για την συμφωνία πώλησης, όσο και για τη ματαίωση της μεταβίβασης. Τέλος, η προσφεύγουσα συνομολογεί μεν ότι εισέπραξε το επίμαχο ποσό από την , διατείνεται ωστόσο ότι δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου λόγω ματαίωσης της επικείμενης μεταβίβασης. Εντούτοις, και σε αυτή την περίπτωση ο ισχυρισμός της είναι έωλος και αναπόδεικτος, καθόσον, μέχρι και το πέρας του ελέγχου αλλά και την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία περί επιστροφής, όπως ισχυρίζεται, της προκαταβολής, λ.χ. τραπεζικό καταθετήριο, εκδοθείσα επιταγή προς την κ.ο.κ.. Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις της φορολογικής αρχής, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι η επίμαχη πληρωμή δεν συνιστά εισόδημα απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) 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,

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 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 οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.»

Επειδή περαιτέρω με τις παρ. 7 και 8 του ίδιου ως άνω άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) 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.

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.

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 σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)....., β), γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα

ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. 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 ιδίων 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 περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«**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.

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

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 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, τέλη και εισφορές 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)

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 τον 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 εξέταση περίπτωση, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη:

- α) το με αρ./2015 πληροφοριακό δελτίο του 7^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου,
β) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της, μετά από τις με αρ. πρωτ.:/2015 και/2016 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ούτε ανταποκρίθηκε στις με αριθ./2018 και/2018 γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων καθώς και τις υπ' αριθ. πρωτ./2017 και/2017 προσκλήσεις οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών,
γ) το γεγονός ότι δεν υπέβαλε απαντητικό υπόμνημα στις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός της ταχθείσας προθεσμίας που ορίστηκε με το με αρ. πρωτ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου,
δ) το γεγονός ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε φορολογητέες πράξεις, για τις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης 150.000,00 €, προσδιόρισε τα αποτελέσματά της για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο καθώς και η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας, επιδρούν στο κύρος των βιβλίων, καθιστώντας αυτά ανακριβή. Συνεπώς, στην υπό εξέταση περίπτωση, πληρούνται οι τιθέμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν. 2238/1994 προϋποθέσεις, και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή αφενός η προσφεύγουσα δεν προβάλλει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή άλλους ισχυρισμούς και αφετέρου δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 03/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Οικονομικό έτος 2009	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	23.328,00	23.328,00
Πρόσθετος Φόρος	21.711,37	21.711,37
Σύνολο	45.039,37	45.039,37

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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