



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03.06.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1403

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) &

β) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος 27.893,39€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 26.164,17€, ήτοι συνολικό ποσό 54.057,56€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη επίδειξης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος 296.175,95€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 276.875,04€, ήτοι συνολικό ποσό 573.051,35€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και υπολογισμού των φορολογητέων εκροών στο ύψος των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων, στη φορολογία του εισοδήματος, ακαθαρίστων εσόδων, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από/2018 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο ελέγχου επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου που προέκυψε από την υποβληθείσα με αρ. καταχ./2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή κυρίων και πρόσθετων φόρων για τη χρήση 2012.
- 2) Μη νομιμότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης 2012. Καμία κλήση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης δεν περιήλθε σε γνώση του διαχειριστή αυτής.
- 3) Μη νόμιμη απόρριψη των φορολογητέων εισροών στην φορολογία του Φ.Π.Α.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **57 παρ. 1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012 (οικ. έτος 2013) κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 31.12.2018 δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 14§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92: « Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δ) ε) στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή 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.»

Επειδή, από τις φορολογικές διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα

τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφ' όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία (ΣΤΕ 1163/2012).

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

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α), β) γ) ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προκύπτει ότι κοινοποιήθηκαν τα ακόλουθα έγγραφα:

- Το υπ' αρ. πρωτ.-2017 έγγραφο για παροχή πληροφοριών, προκειμένου η επιχείρηση να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2012. Το εν λόγω έγγραφο κοινοποιήθηκε στη τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της επιχείρησης, επί της οδού στους Θεσσαλονίκης και επέστρεψε από τα ΕΛΤΑ ως αζήτητο. Επισημαίνεται δε ότι το εν λόγω έγγραφο παρελήφθη σε φωτοαντίγραφο από τον διαχειριστή της επιχείρησης,, ο οποίος προσήλθε στα γραφεία της φορολογικής αρχής μετά από τηλεφωνική επικοινωνία και ενημερώθηκε για πρόσκληση που εστάλη με συστημένη επιστολή.
- Το υπ' αρ. πρωτ.-2017 έγγραφο για παροχή πληροφοριών, προκειμένου να προσκομισθούν τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν από την εταιρία» με ΑΦΜ:..... στην χρήση 2012. Το εν λόγω έγγραφο κοινοποιήθηκε στην εμφανιζόμενη στο σύστημα TAXIS-υποσύστημα Μητρώου διεύθυνση της έδρας της ατομικής επιχείρησης του διαχειριστή της προσφεύγουσας,, επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, καθώς και στην

τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της επιχείρησης, επί της οδού στους Θεσσαλονίκης και επέστρεψε από τα ΕΛΤΑ ως αζήτητο.

- Η υπ' αρ. πρωτ.-2017 πρόσκληση, προκειμένου να προσκομισθούν τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν από την εταιρία» με ΑΦΜ:..... στην χρήση 2012. Το εν λόγω έγγραφο κοινοποιήθηκε στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της επιχείρησης,, επί της οδού στους Θεσσαλονίκης, καθώς και στην διεύθυνση της έδρας του, επί της οδού στη Θεσσαλονίκη και επέστρεψε από τα ΕΛΤΑ ως αζήτητο.
- Η υπ' αρ. πρωτ./2017 κλήση προς ακρόαση, προκειμένου η επιχείρηση να λάβει γνώση για την επιβολή προστίμου, λόγω μη ανταπόκρισης στις ανωτέρω προκλήσεις του ελέγχου, και να υποβάλλει τις απόψεις της, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο
- Η υπ' αρ. πρωτ.-2018 κλήση προς ακρόαση προς την επιχείρηση και προς τους α) διαχειριστή της επιχείρησης στην δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας, β) μέλος της επιχείρησης στην δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας. Με την ως άνω κλήση κλήθηκε η επιχείρηση όπως υποβάλλει τις απόψεις εγγράφως επί των διαπιστωθεισών παρατυπιών και ενημερώθηκε ότι η μη προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

Επειδή, έως και σήμερα η προσφεύγουσα εταιρία δεν έχει προσκομίσει, ούτε στην Δ.Ο.Υ. αλλά ούτε και στην υπηρεσία μας, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2012. Επιπλέον, από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια, προκειμένου να τεθούν υπόψη της τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης» για την χρήση του 2012 και να διενεργηθεί ο έλεγχος επιστροφής φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, το οποίο ωστόσο δεν κατέστη δυνατό.

Επειδή, με το άρθρο 30§2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: [...] γ) 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. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1087/2005** ορίζεται ότι: «Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι: «..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%)..... 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, σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2859/00** 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 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 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 το άρθρο **32§1 του Ν. 2859/00** ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, **εφόσον** ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α),β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.....»

Επειδή, δεδομένου ότι κατέστη αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης λογιστικώς, η φορολογική αρχή νομίμως έκρινε αυτά ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. στ' του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Περαιτέρω, νομίμως δεν έκανε αποδεκτές τις φορολογητέες εισροές στο Φ.Π.Α., καθώς δεν επιδείχθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, προκειμένου να επαληθευτεί η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000, ως προς την δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης.

Αντιθέτως, μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά 8%, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2^υ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων διότι τούτο προβλέπεται μόνον σε περίπτωση διάπραξης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Επιπροσθέτως, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις προαναφερθείσες παραβάσεις, υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων

κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα ανωτέρω ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Ήτοι 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, λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές, τις 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, στοιχεία και επαληθεύσεις που απουσιάζουν από τις διαπιστώσεις της από 31/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, περί του κύρους των βιβλίων και του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει δεκτός ως προς την προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων, ενώ κατά τα λοιπά απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό, οι υπ' αριθ.&2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 τροποποιούνται ως εξής:

Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Ακαθάριστα έσοδα	1.195.699,11	1.291.355,04	1.195.699,11	0,00
Ζημία χρήσης	8.815,03	0,00	0,00	-8.815,03
Καθαρά Κέρδη χρήσης (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 6% προσαυξημένος κατά 80%, ήτοι 10,80%)	0,00	139.466,34	129.135,50	129.135,50
Φορολογητέα κέρδη	0,00	139.466,34	129.135,50	129.135,50
Φόρος που αναλογεί (20%)	0,00	27.893,27	25.827,10	25.827,10
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε	-113,39	0,00	0,00	113,39
Κύριος φόρος προς επιστροφή	-113,39	0,00	0,00	-113,39

Κύριος φόρος για καταβολή		27.893,39	25.827,10	25.827,10
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013		13.946,69	12.913,55	12.913,55
Τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013 (60 μήνες X 0,73% = 43,80%)		12.217,58	11.312,27	11.312,27
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		54.057,56	50.052,92	50.052,92

Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών	1.194.929,23	1.291.355,04	1.194.929,23	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.191.303,45	0,00	0,00	1.191.303,45
Φόρος εκροών	274.833,73	297.011,66	274.833,73	0,00
Φόρος εισροών	273.998,02	0,00	0,00	-273.998,02
Μείον: Πιστωτικό προηγούμενης περιόδου	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείον: Φόρος που πληρώθηκε με τις περιοδικές	835,71	835,71	835,71	0,00
Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Προστιθέμενα ποσά στον φόρο εισροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό ποσό φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	0,00	296.175,95	273.998,02	273.998,02
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α Ν. 4174/2013	0,00	148.087,97	136.999,01	136.999,01
Τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013 (60 μήνες X 0,73% = 43,80%)	0,00	128.787,07	120.011,13	120.011,13
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0.00	573.051,35	531.008,16	531.008,16

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ.-/.....-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση των υπ' αρ. &2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	27.893,39€	25.827,10€	-2.066,29 €
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	26.164,17€	24.225,82€	-1.938,35 €
Σύνολο για καταβολή	54.057,56€	50.052,92€	-4.004,64 €

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	296.175,95€	273.998,02€	-22.177,93 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	276.875,04€	257.010,14€	-19.864,90 €
Σύνολο για καταβολή	573.051,35€	531.008,16€	-42.043,19 €

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

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.