



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 17/02/2020

Αριθμός απόφασης:358

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, εδρεύουσας στο Νομού Κορινθίας κατά α) της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και γ) της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31-12-2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις με ημερομηνία θεώρησης 12-09-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18-10-2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **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:

Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **200,00 ευρώ**, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2, 8 και 10 περ. α' του ν. 2523/1997 και τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. (ζ) του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α/17-10-2015).

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 37.531,18 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 37.670,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **75.201,23 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31-12-2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 11.028,43 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 11.069,24 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **22.097,67 ευρώ**.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν λόγω της διενέργειας μερικού ελέγχου στην χρήση 2013 από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», των άρθρων 23 έως 25 και 72 Ν.4174/2013 καθώς και τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05, δυνάμει της υπ'/2019 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής και δεν συνέταξε απογραφή για τα εμπορεύσιμα αγαθά της (εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας), τα οποία κατείχε κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 ως όφειλε, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 16 και 20 του άρθρου 4 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ). Προς τούτο της επιβλήθηκε το ως άνω πρόστιμο και ο έλεγχος προέβη στον αντικειμενικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32§2 του ν. 2238/94. Περαιτέρω ο έλεγχος, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) δεν αναγνώρισε τη μεταφορά ζημιάς των προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων ύψους 423.523,25 € και τον συμψηφισμό της με τα αποτελέσματα της υπό κρίση χρήσης, αφού η προσφεύγουσα δεν τήρησε Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής κατά τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ. Τέλος από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την υπό κρίση χρήση και προς τούτο της καταλογίστηκε διαφορά ΦΠΑ πλέον προσαυξήσεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η κύρια δραστηριότητα της, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου είναι καλλιέργεια φυτωρίων αμπέλου. Συνεπώς, με το αντικείμενο αυτό το οποίο και είχε δηλώσει αρμοδίως και πράγματι ασκούσε κατά τον κρίσιμο χρόνο αλλά και σήμερα ασκεί, δεν είχε, κατά την ελεγχθείσα χρήση, υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφής.
- Παρά την έλλειψη υποχρέωσης τήρησης βιβλίου απογραφής, τήρησε καταστάσεις απογραφής με βάση τη διάταξη της παρ. 16 του άρθρου 4 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ). Τις καταστάσεις αυτές τις προσκόμισε εμπροθέσμως και προσηκόντως στον έλεγχο, πλην όμως αυτές μη νομίμως δεν ελήφθησαν υπόψη από τη Φορολογική Διοίκηση.
- Η κρίση του φορολογικού ελέγχου - ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καθίστανται αδύνατες αφού δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες καταστάσεις απογραφής – δεν είναι νόμιμη ενόψει του αναιτιολόγητου αυτής.
- Η μη τήρηση του βιβλίου απογραφής, ανεξαρτήτως της νομιμότητας της παράβασης που της αποδίδεται, δεν μπορεί να οδηγήσει άνευ άλλου τινός, στην νομιμότητα του διενεργηθέντος εις βάρος της εξωλογιστικού προσδιορισμού.
- Εσφαλμένη επιλογή του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (ΜΣΚΚ) : 9230 έμπορος δενδρυλλίων και φυτών, ενώ ως προελέχθη η κύρια δραστηριότητα της είναι καλλιέργεια φυτωρίων αμπέλου.
- Η συμπροσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ είναι μη νόμιμη, αφού η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ δεν έχει καμία αιτιολογία και δεν παραπέμπει στην συνταχθείσα για τη φορολογία εισοδήματος έκθεση ελέγχου.
- Ο φορολογικός έλεγχος δεν δέχεται προς έκπτωση δαπάνες ύψους 34.164,14 € για κατασκευαστικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν σε ακίνητο ιδιοκτησίας των διαχειριστών της και μισθωμένο από την επιχείρηση της με ΑΦΜ, χωρίς καμία ειδικότερη αιτιολογία.
- Εσφαλμένη μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της μεταφοράς ζημιάς ποσού 423.523,00 € προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων.
- Η επιβολή του κύριου φόρου των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι νόμιμη. Όμως, και υπό την εκδοχή ότι είναι νόμιμη η επιβολή του κύριου φόρου δεν είναι νόμιμη η επιβολή του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ) “Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων” ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.....

3. Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:.....

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Βιβλία

Όρια ακαθάριστων εσόδων

Απλογραφικά (Β' Κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Διπλογραφικά (Γ' Κατηγορίας) Άνω των 1.500.000 ευρώ

.....

16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

.....

19. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

20. Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάσταση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή ομοίως με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι: «β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 - Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι Ν. 2238/1994 : «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή 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.....

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 12/09/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας για τη χρήση 2013, ότι προμηθεύτηκε πολλαπλασιαστικό υλικό αμπέλου αξίας € 1.424.790,59 από το εσωτερικό της χώρας και από χώρες της Κοινότητας ως εξής:

Αγορές από το εσωτερικό της χώρας :	€ 1.041.787,20
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις :	€ 383.003,39
Συνολικές αγορές:	€ 1.424.790.59

με βασικό προμηθευτή των αγορών εσωτερικού την κα. με ΑΦΜ – αγρότισσα του ειδικού καθεστώτος με έδρα το και μητέρα των διαχειριστών της προσφεύγουσας εταιρείας .

Οι πωλήσεις της σε πολλαπλασιαστικό υλικό αμπέλου ανήλθαν σε € 637.625,20 και αναλύονται ως κατωτέρω:

Χονδρικές πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας :	€ 349.363,00
Ενδοκοινοτικές παραδόσεις :	€ 52.140,95
Πωλήσεις σε τρίτες χώρες (εξαγωγές) :	€ 236.121,25
Συνολικές πωλήσεις :	€ 637.625,20

Περαιτέρω δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της πωλήσεις ιδίων προϊόντων (από αγροτική δραστηριότητα).

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι πρόκειται για επιχείρηση εμπορίας φυτωριακού – πολλαπλασιαστικού υλικού αμπέλου, το οποίο αγοράζει από το εσωτερικό της χώρας (από αγρότες του ειδικού καθεστώτος) ή εισάγει από χώρες της κοινότητας (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις). Εμπορεύεται δε αποκλειστικώς χονδρικά πολλαπλασιαστικό υλικό (φυτώρια αμπέλου), στο εσωτερικό της χώρας, εξάγει σε χώρες της Κοινότητας και σε τρίτες χώρες.

Επιπλέον σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, διαπιστώθηκε από τις αγορές, τις πωλήσεις, τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προηγούμενων ετών, ότι και τα προηγούμενα έτη η προσφεύγουσα δραστηριοποιούνταν στην εμπορία φυτωριακού – πολλαπλασιαστικού υλικού αμπέλου.

Συνεπώς ο σχετικός με το αντικείμενο δραστηριότητας της ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφού στηρίζεται αποκλειστικά στην με την αριθμ/2008 δήλωση έναρξης εργασιών της στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., όπου δήλωσε ως δραστηριότητα την Καλλιέργεια φυτωρίων αμπέλου και όχι στην πραγματική συναλλακτική της δραστηριότητα. Επίσης ο ΜΣΚΚ που χρησιμοποιήθηκε στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας με αντικειμενικό τρόπο είναι ορθός, λόγω του ως άνω αντικειμένου εργασίας της και προς τούτο απορρίπτεται και ο σχετικός με αυτόν ισχυρισμός.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 12/09/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01/2013-31-12-2013 : α) τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της

προσφεύγουσας από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το τιθέμενο από τις διατάξεις όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ και β) δεν εμπίπτει στις απαλλαγές των επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων από την τήρηση βιβλίου απογραφών και τη σύνταξη απογραφής που ορίζει η ΠΟΛ. 1134/14.12.2004. Επομένως ήταν υπόχρεη σε τήρηση Βιβλίου εσόδων – εξόδων και Βιβλίου απογραφών ή καταστάσεων απογραφής.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής και δεν συνέταξε απογραφή για τα εμπορεύσιμα αγαθά της (εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α΄ και Β΄ ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας), τα οποία κατείχε κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 ως όφειλε, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 16 και 20 του άρθρου 4 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ). Προς τούτο ο έλεγχος προέβη στον αντικειμενικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32§2 του ν. 2238/94.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 “Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου” : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτ...../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων με προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς του φόρου των άρθρ. 28 & 62 του Ν. 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να γνωρίσει στον έλεγχο τις απόψεις της.

Επειδή η προσφεύγουσα, επί του κοινοποιηθέντος σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου απάντησε με το αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφό της και συνυπέβαλλε κατάσταση απογραφής της 31/12/2013 και τροποποιητικά Ε3 και Ε5 για τη χρήση 2013 με τα οποία επαναπροσδιόριζε τα αποτελέσματα της χρήσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 “Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης” : « 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.»

Επειδή τα τροποποιητικά έντυπα Ε3 /2014 και Ε5 /2014 υποβλήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου μετά την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 και προς τούτο δεν παρελήφθησαν από το τμήμα εισοδήματος κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων.

Επειδή δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής κατά την έναρξη του ελέγχου ή έστω μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης αυτού, δηλαδή την ημερομηνία σύνταξης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα να μην είναι εφικτό να διενεργηθούν ουσιώδεις ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως πχ έλεγχος κλειστής αποθήκης ή έλεγχος διακίνησης των εμπορευμάτων..

Επειδή ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας με αντικειμενικό τρόπο κρίθηκε μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, οπότε και περαιώθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου. Προς τούτο δεν λήφθηκε υπόψη η κατάσταση απογραφής της 31/12/2013, που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα με το αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφό της επί του με αριθμό πρωτ...../2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης είχαν καταχωρηθεί δαπάνες ύψους 34.164,14 € για κατασκευαστικές εργασίες που δεν αφορούσαν ακίνητο ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας αλλά πραγματοποιήθηκαν σε ακίνητο ιδιοκτησίας των κατά 50% και κατά 50%, (διαχειριστών της προσφεύγουσας) και το οποίο ήταν μισθωμένο στην με ΑΦΜ Προς τούτο ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι παραπάνω δαπάνες δεν αποτελούν εισροές της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 το Ν. 2238/1994 : «3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.»

Συνεπώς αφού τα βιβλία της προσφεύγουσας δεν τηρήθηκαν κατά τις διατάξεις του ΚΦΑΣ και τα κέρδη της προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε εκ μέρους της φορολογικής αρχής η μεταφοράς ζημιάς ποσού 423.523,00 € προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 12/09/2019 εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή με το άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) ...

β) ...

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή εν προκειμένω οι προσαυξήσεις προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 ν. 4509/2017 και επιβλήθηκε η επεικέστερη κύρωση μεταξύ των προσαυξήσεων του άρθρου 1 ν. 2513/1997 και της παρ. 1 άρθρου 49 ν. 4509/2017.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/10/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Συνολικό ποσό : 200,00 €.

β) της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Διαφορά φόρου	37.531,18 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	37.670,05 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	75.201,23 €

γ) της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31-12-2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Διαφορά φόρου	11.028,43 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.069,24 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.097,67 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.