



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1248

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΙΑ**

.....» με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Καλαμαριά Θεσσαλονίκης, επί της οδού , Τ.Κ. 55134 και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: α) της με αριθ. **/2021**

Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, β) της με αριθ. **/2021** Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, γ) της με αριθ. **/2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, δ) της με αριθ.

..... **/1/2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους

2021, ε) της με αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 στ) της με αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ζ) της με αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και η) της με αριθ. /2/2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ. πρωτ. /19-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /02-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 63.800,01 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017) ύψους 76.145,32 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **139.945,33 €**.

Με την με αρ. /02-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 42.883,08 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017) ύψους 51.180,96 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **95.064,04 €**.

Με την με αρ. /21-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 300,00 €, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε, εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

Με την με αρ. /1/21-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 100,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολής της

διεύθυνσης της έδρας της επιχείρησης στο φορολογικό μητρώο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 § 3^α και 54 § 1^α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 2^α του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./**21-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης σε έγγραφο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης δ΄ παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./**21-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους 2.700,00 €, λόγω : α) μη τήρησης (εκτύπωσης) του μηχανογραφικώς τηρούμενου βιβλίου ισοζυγίου Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών περιόδου 01/08/2011-31/12/2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 7 του Π.Δ. 186/1992, β) μη σύνταξης – μη καταχώρηση εκτύπωση στο τηρούμενο μηχανογραφικώς βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, την 31/12/2011, τον Ισολογισμό της επιχείρησης, τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και γ) μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. ζ΄ του ν. 4337/2015.

Με την με αρ./**21-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 1.500,00 €, λόγω μη υποβολής των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 38§2α του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε, περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., για το 1^ο, 2^ο, 3^ο, 4^ο και 5^ο μήνα του 2012, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Με την με αρ./**21-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω μη τήρησης (εκτύπωσης) του μηχανογραφικώς τηρούμενου βιβλίου ισοζυγίου Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, κατά παράβαση των διατάξεων των

άρθρων 2 και 7 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ), εισοδήματος και Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), 2859/2000 (Κώδικας Προστιθέμενης Αξίας) και 4174/2013(Κ.Φ.Δ), δυνάμει των με αρ. ../12-1-2021 και ../19-01-2021 εντολών ελέγχου, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01/01/2010-31/05/2012, για το ΦΠΑ – Λοιποί φόροι - τέλη και εισφορές και 01/01/2011-31/12/2011, για το εισόδημα, ΦΠΑ, έλεγχος ορθής εφαρμογής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) και μη υποβολή εκκαθαριστικών-περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/05/2012. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εισοδήματος και ΦΠΑ, λόγω μη τήρησης (εκτύπωσης) του μηχανογραφικώς τηρούμενου Βιβλίου Ισοζύγιο Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών περιόδου 01/08/2011-31/12/2011, της μη σύνταξης - μη καταχώρησης- εκτύπωσης στο μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, την 31/12/2011, του Ισολογισμού της επιχείρησης, του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, ως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), καθώς και μη διάθεσης στον έλεγχο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών, καθιστώντας, αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και συνεπεία αυτών η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, προσδιορίζοντας, τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 και 34 του Ν. 2238/1994. Παράλληλα, στη φορολογία ΦΠΑ, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές και το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου των εισροών, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000. Επίσης, της επιβλήθηκαν και τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 και τις προβλεπόμενες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το 1^ο,2^ο,3^ο, 4^ο και 5^ο μήνα του 2012, καθώς και το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολής της διεύθυνσης της έδρας της στο φορολογικό μητρώο.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εισροές προς έκπτωση λόγω μη προσκόμισης των σχετικών παραστατικών, τα οποία κατέθεσε ενώπιον της Υπηρεσίας μας και αιτείται την αναγνώριση των φορολογητέων εισροών και του φόρου εισροών προς έκπτωση.
2. Παράνομη η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Όπως προκύπτει και από τα βιβλία, κατά την περίοδο 1/8/2011-31/12/2011, δεν είχε καμία δραστηριότητα, ως εκ τούτου η μη τήρηση Γενικού – Αναλυτικού Καθολικού για εκείνο το χρονικό διάστημα δε δημιουργεί αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού, καθώς θα αφορούσε μηδενικές εγγραφές. Ούτε και η μη σύνταξη Ισολογισμού οδηγεί σε αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού, δεδομένου ότι προσκομίζεται το σύνολο των φορολογικών στοιχείων.
3. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές κατά ποσοστό 8%, καθώς η προσαύξηση αυτή, προβλέπεται μόνο σε περιπτώσεις διάπραξης ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, έκδοσης πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων). Εξάλλου, κρίνεται παγίως, ότι στην περίπτωση επιβολής ΦΠΑ, κατόπιν ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων διενεργείται ιδιαίτερος έλεγχος και συντάσσεται ιδιαίτερη και αυτοτελής έκθεση ελέγχου στην οποία ειδικότερα αναφέρεται ο τρόπος διενέργειας του ελέγχου και δεν αρκεί ο έλεγχος και ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων που έγινε στη φορολογία εισοδήματος.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013)**, ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα

με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.....».

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1064/12-04-2017**, με θέμα « Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής», προβλέπεται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 3 αυτής, ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.. ..7. Οι Υπηρεσίες, οι υπάλληλοι και τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. οφείλουν, κατά προτεραιότητα να παρέχουν κάθε πληροφορία ή σχετικό έγγραφο και να αποφαίνονται εντός των τασσομένων προθεσμιών, σύμφωνα με τις σχετικές πράξεις και αποφάσεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και το αριθμό πρωτ.ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/11-04-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της, η προσφεύγουσα επικαλέστηκε και προσκόμισε τα παρακάτω στοιχεία :

- 1) άσπρο ντοσιέ με αριθμό 1, στον οποίο εμπεριέχονται φορολογικά στοιχεία αγορών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.
- 2) άσπρο ντοσιέ με αριθμό 2, στον οποίο εμπεριέχονται φορολογικά στοιχεία πωλήσεων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/05/2011.
- 3) άσπρο ντοσιέ με αριθμό 3, στον οποίο εμπεριέχονται φορολογικά στοιχεία πωλήσεων διαχειριστικής περιόδου 01/06/2011-31/12/2011.
- 4) άσπρο ντοσιέ με αριθμό 4, στον οποίο εμπεριέχονται φορολογικά στοιχεία υπηρεσιών και ενδοκοινοτικών συναλλαγών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.
- 5) άσπρο ντοσιέ με αριθμό 5, στον οποίο εμπεριέχονται φορολογικά στοιχεία δαπανών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/05/2011.

- 6) άσπρο ντοσιέ με αριθμό 6, στον οποίο εμπεριέχονται φορολογικά στοιχεία δαπανών διαχειριστικής περιόδου 01/06/2011-31/12/2011.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της, η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε στην εν λόγω επιχείρηση, τα προσκομισθέντα παραπέμφθηκαν με το υπ'αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/11-04-2022 έγγραφο και την υπ'αρ. ./11-04-2022 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με αίτημα τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21/12/2021 εκθέσεις ελέγχου ορθής εφαρμογής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, πρόκειται για νομική οντότητα η οποία λειτουργεί με τη μορφή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, με έδρα τη Θεσσαλονίκη, επί της οδού Αντικείμενο εργασιών της εν λόγω επιχείρησης, όπως αυτό δηλώθηκε στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ., είναι η παροχή υπηρεσιών αντιπροσώπου κινητής τηλεφωνίας, που αμείβεται με προμήθεια επί των λογαριασμών των συνδρομητών σύνδεσης, φερεγγυότητας πελατών, εταιρικών συνδέσεων, για την παρακολούθηση των οποίων τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βιβλία Γ΄ κατηγορίας). Δυνάμει των με αριθ. ./12-01-2021 και ./19-01-2022 εντολών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην εν λόγω επιχείρηση, διότι δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του έτους 2011. Κατόπιν αυτού, από τον έλεγχο κοινοποιήθηκαν στον διαχειριστή και νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης επιχείρησης, οι με αριθμό πρωτ./15-01-2021 και/01-02-2021 γνωστοποιήσεις των με αριθμό ./2021 και ./2021 εντολών ελέγχου, αντίστοιχα, και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και το με αριθμό πρωτ. /15-04-2021 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων του για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 και τη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/05/2012. Την 21/04/2021 προσήλθε στη φορολογική αρχή ο διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης και προσκόμισε στον έλεγχο τα κάτωθι που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση:

-Ισοζύγιο Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών με αριθμό Πράξης Θεώρησης /2008 Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, σελ 86-91 όπου βρέθηκαν καταχωρημένα τα δεδομένα (σε πρωτοβάθμια ανάλυση) των λογαριασμών μηνών Ιανουαρίου έως Ιουλίου του 2011, της επιχείρησης και

-Ενιαίο μηχανογραφημένο έντυπο πολλαπλών χρήσεων βιβλίων με αριθμό Πράξης Θεώρησης /2008 Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς σελ 92-250, το οποίο βρέθηκε λευκό (κενό).

Αν και παρήλθε η χορηγηθείσα από τη Δ.Ο.Υ. προθεσμία, αλλά και επιπλέον χρόνος μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των εκθέσεων Ελέγχου, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το τηρούμενο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, τη τηρούμενη κατάσταση Απογραφής της 31/12/2011, τα οποία τηρούνται μηχανογραφικά στο ενιαίο μηχανογραφικό χαρτί πολλαπλών χρήσεων βιβλίων με αρ. πράξης θεώρησης /20-10-2008 της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών. Ενόψει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης για την ελεγχόμενη χρήση 2011 ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων καθώς και των οικονομικών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση ελεγχόμενο έτος και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, ήτοι με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων με τον προβλεπόμενο (προσαυξημένο λόγω ανακρίβειας των βιβλίων) συντελεστή καθαρού κέρδους. Ως προς το ΦΠΑ, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, ενώ δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών προς έκπτωση που δηλώθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε νόμιμα ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου και τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία της.

Συγκεκριμένα ως προς τη φορολογία εισοδήματος :

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

-τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92,

-τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/94

-τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του Π.Δ. 186/1992 για την ελεγχόμενη επιχείρηση τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, ήτοι, α) της μη ανταπόκρισης σε έγγραφο αίτημα με αρ. πρωτ. /15-04-2021 της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, μη θέτοντας το σύνολο των αιτηθέντων στη διάθεση του ελέγχου, ήτοι των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών, β) της μη τήρησης (εκτύπωσης) του μηχανογραφικώς τηρούμενου Βιβλίου Ισοζύγιο Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών περιόδου 01/08/2011-31/12/2011 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 και 2 του Π.Δ. 186/1992 και γ) της μη σύνταξης μη καταχώρησης- εκτύπωσης στο τηρούμενο μηχανογραφικώς βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, την 31/12/2011, του Ισολογισμού της επιχείρησης, του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

-τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης (πωλήσεις, αγορές) όπως προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών τρίτων και τα δεδομένα των ηλεκτρονικών πληροφοριακών συστημάτων TAXIS και ELENXIS,

-τα δεδομένα των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και συγκεκριμένα τα Αναλυτικά μηνιαία Ισοζύγια και το Γενικό Ημερολόγιο της χρήσης 2011 που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου συνημμένα του με αριθμό πρωτοκόλλου /12-10-2021 υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης

προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, της επιχείρησης, στο ύψος των 285.602,09 €, ως μεγαλύτερα, ως ακολούθως:

Πηγή	Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011
Ακαθάριστα έσοδα (όπως προκύπτουν από τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. μηνών 1 ^{ου} , 2 ^{ου} , 3 ^{ου} , 4 ^{ου} , 5 ^{ου} , 6 ^{ου} , 8 ^{ου} και 9 ^{ου} του 2011)	225.620,16
Συνολική αξία συναλλαγών σε υποβληθείσα συγκεντρωτική Κατάσταση πελατών ελεγχόμενης επιχείρησης	Δεν υποβλήθηκε
Συνολική αξία συναλλαγών σε συγκεντρωτική κατάσταση τρίτων (δηλώθηκε ως προμηθευτής)	269.908,76
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και συγκεντρωτικά και αναλυτικά μηνιαία ισοζύγια και το Γενικό Ημερολόγιο της χρήσης 2011 που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου	285.602,09
Ακαθάριστα έσοδα με βάση τη παρούσα απόφαση (τα μεγαλύτερα εκ των ανωτέρω)	285.602,09

Ακολούθως, προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσοστό 8%, λόγω ανακρίβειας, προσδιορίζοντας τα τελικά ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94, ως εξής:

Οικ. έτος	2012
Διαχειριστική περίοδος	1/1/2011-31/12/2011
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και συγκεκριμένα τα Αναλυτικά μηνιαία Ισοζύγια και το Γενικό Ημερολόγιο της χρήσης 2011 που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου συνημμένα του με αριθμό πρωτοκόλλου 393665/12-10-2021 υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης	285.602,09
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	285.602,09
πλέον: προσαύξηση ακαθ. Εσόδων βάσει ελέγχου (8%) λόγω ανακρίβειας	22.848,17
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	308.450,26

Περαιτέρω, με την εφαρμογή επί των ακαθαρίστων εσόδων των βιβλίων των προβλεπόμενων ανά κλάδο δραστηριότητας (εμπορία και παροχή υπηρεσίας), συντελεστών, επιμέρισε τα ακαθάριστα έσοδα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, σύμφωνα με την αναλογία αυτών στα ακαθάριστα έσοδα των τηρούμενων βιβλίων, ως ακολούθως:

Πηγή	Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011	
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	308.450,26	
Έσοδα κατά Μ.Σ.Κ.Κ./ Αναλογία επί των ακαθαρίστων εσόδων		
9242 Αντιπρόσωπος- ντήλερ κινητής τηλεφωνίας αμειβόμενος με προμήθεια επί λογαριασμών συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας, σύνδεσης - Μ.Σ.Κ.Κ. 40%	291.362,12	94,46%
2380 Έμπορος κινητών τηλεφώνων και αξεσουάρ - Μ.Σ.Κ.Κ. 15%	17.057,30	5,53%
Λοιπά έσοδα (κεφαλαίων)	29,20	

Επειδή, η φορολογική αρχή ανταποκρινόμενη στην με αριθ. ./11-04-2022 Απόφαση Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, συνέταξε την από 9/5/2022 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, την οποία απέστειλε στην Υπηρεσία μας με το υπ'αρ. πρωτ. /10-05-2022 έγγραφό της (αρ. εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/17-5-2022). Ειδικότερα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα παραληφθέντα με την αριθ. ./11-4-2022 πράξη αναπομπής της ΔΕΔ φορολογικά στοιχεία, αφορούν τη φορολογική περίοδο 01/01/2011-31/08/2011. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τα τηρούμενα ως ανωτέρω βιβλία, διαπιστώθηκε ότι αυτά ήταν καταχωρημένα στο τηρούμενο Γενικό Ημερολόγιο μηνών Ιανουαρίου - Αυγούστου του 2011 της προσφεύγουσας, όπως αναλυτικά περιγράφονται στους πίνακες των σελίδων 6-18 της έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων και συγκεντρωτικά ανά μήνα, τα κατωτέρω ποσά (δαπανών – φορολογητέων εισροών):

Περίοδος	ΕΙΣΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
1ος	32.246,35	6.976,68
2ος	36.076,16	8.297,51
3ος	44.492,34	10.233,24
4ος	31.486,80	7.241,96
5ος	23.258,54	5.349,46
6ος	22.079,78	5.367,43
7ος	14.301,66	3.289,37
8ος	357,67	82,26
Σύνολο	204.299,30	46.837,91

Στη συνέχεια το πόρισμα του ελέγχου, ως προς τη φορολογία εισοδήματος αναφέρει ότι :

Δεδομένου (όπως αρχικά διαπιστώθηκε από τον έλεγχο)

- 1) της μη τήρησης (εκτύπωσης) του μηχανογραφικώς τηρούμενου Βιβλίου Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών περιόδου 01/08/2011-31/12/2011 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 και 2 του Π.Δ. 186/1992
- 2) της μη σύνταξης μη καταχώρησης- εκτύπωσης στο τηρούμενο μηχανογραφικώς βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, την 31/12/2011, του Ισολογισμού της επιχείρησης, του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 εξωλογιστικά
- 3) Τέλος, τα ανωτέρω δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και κατά την προσκόμιση των λοιπών φορολογικών στοιχείων στη Δ.Ε.Δ. ως ανωτέρω,
με συνέπεια τα αποτελέσματα του ελέγχου ως προς τη φορολογία εισοδήματος να παραμένουν ως έχουν.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η μη σύνταξη Ισολογισμού δεν οδηγεί σε αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού, δεδομένου ότι προσκομίζεται το σύνολο των φορολογικών στοιχείων, ενώ περαιτέρω, εσφαλμένα η φορολογική αρχή προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές κατά ποσοστό 8%, καθώς η προσαύξηση αυτή, προβλέπεται μόνο σε περιπτώσεις διάπραξης ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, έκδοσης πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων).

Επειδή, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β..Σ. - Π.Δ. 186/92 ΦΕΚ Α 84), όπως αυτός ίσχυε κατά τη υπό κρίση χρήση 2005, προέβλεπε **στο άρθρο 30** ότι : «1.Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7..... 3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α).....) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν

ανακριβώς..... 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 επιχείρησης 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 οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας,

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά...»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) (ΦΕΚ Α'151/16-9-1994), όπως αυτός ίσχυε για την υπό κρίση χρήση 2011, προέβλεπε στο **άρθρο 30** ότι : « 1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων..... 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 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..» Στο **άρθρο 32** 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. 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).....»

Επειδή, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, η μη ανταπόκριση σε έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η μη τήρηση (εκτύπωση) του μηχανογραφικώς τηρούμενου Βιβλίου Ισοζύγιο Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών περιόδου 01/08/2011-31/12/2011 και η μη σύνταξη μη καταχώρησης- εκτύπωσης στο μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, την 31/12/2011, του Ισολογισμού της επιχείρησης, του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, παραπέμπουν στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) περί ανεπάρκειας των βιβλίων και όχι σε ανακρίβεια των βιβλίων.

Επειδή, επιπλέον η **Φορολογική αρχή** προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό με προσαύξηση κατά ποσοστό 8%, των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας, χωρίς ωστόσο να αιτιολογήσει την κρίση της, επί της ως άνω προσαύξησης, δεδομένου ότι δεν συντρέχουν εν προκειμένω, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, ήτοι, απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο το Ισοζύγιο Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών με αριθμό Πράξης Θεώρησης /2008 Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, σελ 86-91 όπου βρέθηκαν καταχωρημένα τα δεδομένα (σε πρωτοβάθμια ανάλυση) των λογαριασμών μηνών Ιανουαρίου έως Ιουλίου του 2011, της επιχείρησης και Ενιαίο μηχανογραφημένο έντυπο

πολλαπλών χρήσεων βιβλίων με αριθμό Πράξης Θεώρησης /2008 Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς σελ 92-250, το οποίο βρέθηκε λευκό (κενό), ενώ δεν καταχώρησε στο μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, την 31/12/2011, τον Ισολογισμό της επιχείρησης, τον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), η Υπηρεσία μας κρίνει, ότι συντρέχει περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων και όχι ανακρίβειας.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- Τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), που ανέρχονται στο ύψος των 269.908,76€.

-Τα ακαθάριστα έσοδα (όπως προκύπτουν από τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. μηνών 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 8^{ου} και 9^{ου} του 2011), που ανέρχονται στο ύψος των 225.620,16 €.

-Το σύνολο ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και συγκεκριμένα τα Αναλυτικά μηνιαία Ισοζύγια και το Γενικό Ημερολόγιο της χρήσης 2011 που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου συνημμένα του με αριθμό πρωτοκόλλου /12-10-2021 υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης, που ανέρχονται στο ύψος των 285.602,09 €,

η Υπηρεσία μας κρίνει ότι πρέπει να προσδιοριστούν στο ύψος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, ήτοι, στο ύψος των 285.602,09 €, τα οποία είναι και τα μεγαλύτερα εκ των ανωτέρω ακαθαρίστων εσόδων.

Ακολούθως, με την εφαρμογή, επί των ως άνω προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων, των προβλεπόμενων ΣΚΚ, προκύπτουν τα παρακάτω αποτελέσματα :

	Ακαθάριστα έσοδα	Καθαρά κέρδη
9242 Αντιπρόσωπος- ντήλερ κινητής τηλεφωνίας αμειβόμενος με προμήθεια επί λογαριασμών συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας, σύνδεσης - Μ.Σ.Κ.Κ. 40%	269.769,13	107.907,65
2380 Έμπορος κινητών τηλεφώνων και αξεσουάρ- Μ.Σ.Κ.Κ. 15%	15.803,76	2.370,56
Λοιπά έσοδα (κεφαλαίων)	29,20	29,20
Σύνολο	285.602,09	110.307,41

Επειδή στην ελεγχόμενη χρήση 2011 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στην φορολογία εισοδήματος κρίθηκαν **ανακριβή**, ο έλεγχος έλαβε τα ακαθάριστα όπως προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ως εξής:

Οικ. έτος	2012
Διαχειριστική περίοδος	1/1/2011-31/12/2011
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και συγκεκριμένα τα Αναλυτικά μηνιαία Ισοζύγια και το Γενικό Ημερολόγιο της χρήσης 2011 που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου συνημμένα του με αριθμό πρωτοκόλλου 393665/12-10-2021 υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης	285.602,09
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	285.602,09
πλέον: προσαύξηση ακαθ. Εσόδων βάσει ελέγχου (8%) λόγω ανακρίβειας	22.848,17
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	308.450,26

Ως προς τις φορολογητέες εισροές, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε νόμιμα ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών προς έκπτωση που δηλώθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και προσδιόρισε τις εισροές ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Φ.Π.Α. %	ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΦΟΡΟΛ/ΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ Φ.Π.Α ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2011	23,0%	0,00		0,00
	Φορολογητέες Δαπάνες	0,00		0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ				0,00
ΣΥΝΟΛΟ		0,00		0,00

Επειδή ακολούθως με βάση την από 09/05/2022 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που παρέλαβε η φορολογική αρχή με την υπ'αρ. ./11-4-2022 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ήταν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία Γενικό Ημερολόγιο μηνών Ιανουαρίου έως Αυγούστου του 2011, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δικαιούται να εκπέσει το φόρο εισροών – δαπανών, συνολικά ανά μήνα ως εξής:

Περίοδος	ΕΙΣΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
1ος	32.246,35	6.976,68
2ος	36.076,16	8.297,51
3ος	44.492,34	10.233,24
4ος	31.486,80	7.241,96
5ος	23.258,54	5.349,46
6ος	22.079,78	5.367,43
7ος	14.301,66	3.289,37
8ος	357,67	82,26
Σύνολο	204.299,30	46.837,91

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη:

- τα μηνιαία Ισοζύγια Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών και το Γενικό Ημερολόγιο μηνών Ιανουαρίου έως και Δεκεμβρίου του 2011 σε ηλεκτρονική μορφή (excel), που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου συνημμένα του με αριθμό πρωτοκόλλου /12-10-2021 υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τα οποία τα έσοδα της ελεγχόμενης για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ύψος των 285.602,09 €.

- τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με βάση την παρούσα απόφαση, στο ύψος των 285.602,09€, από τα οποία, ποσό 18.424,70€, είναι απαλλασσόμενα του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 21/12/2021 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, ως εκ τούτου οι φορολογητέες εκροές ανέρχονται στο ύψος των 267.177,39€ (285.602,09-18.424,70) και ο ΦΠΑ εκρών στο ύψος των 61.450,80 €

- αποτελέσματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, βάσει των οποίων οι φορολογητέες εισροές επαναπροσδιορίστηκαν στο ύψος των 204.299,30 € και ο φόρος εισροών στο ύψος των 46.837,91€,

Η εκκαθάριση του φόρου προσδιορίζεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει απόφασης
Αξία φορολογητέων εκρών	267.177,39
Αξία φορολογητέων εισροών	204.299,30
Φόρος εκρών	61.450,80
Φόρος εισροών	46.837,91
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	2.913,95
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	4.288,83
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	3,02
Γενικό σύνολο φόρου εισροών	54.043,71
Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών	62,26

Υπόλοιπο φόρου εισροών	53.981,45
Χρεωστικό υπόλοιπο	7.469,35
Πρόσθετοι φόροι	8.914,66
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.384,01

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανής προσφυγή δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός αναφορικά με τις λοιπές πράξεις, αυτές θα πρέπει να επικυρωθούν.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **19-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία « » με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Υπ'αρ. /21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2012	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη (συντελεστής 20%)	-	214.415,40	110.307,41	110.307,41
Χρεωστικό ποσό		42.883,08	22.061,48	22.061,48
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00
Πρόστιμο άρθρου 49 ν.4509/2017		51.180,96	26.330,37	26.330,37
Σύνολο φόρου για καταβολή		95.064,04	49.391,85	49.391,85

Β. Ως προς το ΦΠΑ

Υπ'αρ. /21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	225.620,16	308.450,26	267.177,39	41.557,23
Αξία φορολογητέων εισροών	195.750,78		204.299,30	8.548,52
Φόρος εκροών	51.892,63	70.949,55	61.450,80	9.558,17
Υπόλοιπο φόρου εισροών	52.121,43	7.143,54	53.981,45	1.860,02
Χρεωστικό υπόλοιπο		63.800,01	7.469,35	7.469,35
Πιστωτικό υπόλοιπο	228,80			228,80

Πρόσθετος φόρος άρθρου 49 του ν.4509/2017		76.145,32	8.914,66	8.914,66
Σύνολο φόρου για καταβολή		139.945,33	16.384,01	16.612,81
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	228,80			228,80

Γ. Ως προς τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997

Αρ. πράξης	Διαχειριστική περίοδο	Ύψος προστίμου
..../21-12-21	01/01/2011-31/12/2011	300,00
..../21-12-21	01/01/2012-31/12/2012	1.500,00

Δ. Ως προς τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013

Αρ. πράξης	φορολογική περίοδο	Ύψος προστίμου
..../1/21-12-21	01/01/2021-31/12/2021	100,00
...../2/21-12-21	01/01/2021-31/12/2021	500,00

Ε. Ως προς τα πρόστιμα του άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015

Αρ. πράξης	Διαχειριστική περίοδο	Ύψος προστίμου
..../21-12-21	01/01/2011-31/12/2011	2.700,00
..../21-12-21	01/01/2012-31/12/2012	600,00

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

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.