



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Καλλιθέα, 04/12/2017

Αριθμός απόφασης: 6139

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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*».

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.

4. Την από 06/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα τους, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, β) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και γ) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων οικονομικού έτους 2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, β) την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και γ) την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων οικονομικού έτους 2009, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

α) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 3.160,66 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 3.792,79 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν. 2238/94 και ν. 2859/2000, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 10.686,57 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 12.823,88 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν. 2238/94 και ν. 2859/2000, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

γ) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων οικονομικού έτους 2009 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 12.357,36 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 14.828,83 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 02/06/2017

εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./.../...../2015 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. κατόπιν της λήψης του με αριθμ. πρωτ./2014 Φακέλου Υπόθεσης με Έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου η προσφεύγουσα υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

α) μη έκδοση τριάντα (30) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου, αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 € για αλουμινοκατασκευές σε τριάντα (30) διαφορετικές περιπτώσεις όπως αυτές περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12 και 13 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

α/α	Ημερομηνία	Στοιχειά πελάτη	Ποσό €	Εκδοθείσα ΑΠΥ	Εισπραχθέν ποσό	Διαφορά €
1	2008	.....	500,00			500,00
2	2008	.....	550,00			550,00
3	2008	.....	500,00			500,00
4	2008	.....	250,00			250,00
5	2008	.....	150,00			150,00
6	2008	.....	250,00			250,00
7	2008	.....	700,00	7/11-2-2008	500,00	200,00
8	2008	.....	400,00			400,00
9	2008	.....	250,00			250,00
10	2008	.....	350,00			350,00
11	2008	.....	600,00			600,00
12	2008	.....	1.200,00	12/31-3-2008	400,00	800,00
13	2008	.....	1.100,00	5/21-5-2008	1.011,12	88,80
14	2008	.....	300,00			300,00
15	2008	.....	450,00			450,00
16	2008	.....	250,00			250,00
17	2008	.....	500,00			500,00
18	2008	.....	800,00			800,00
19	2008	.....	500,00			500,00
20	2008	.....	850,00			850,00
21	2008	.....	500,00			500,00
22	2008	.....	700,00			700,00
23	2008	.....	700,00			700,00
24	2008	.....	280,00			280,00
25	2008	.....	700,00			700,00
26	2008	.....	700,00			700,00
27	2008	.....	700,00	42/12-12-2008	532	168,00
28	2008	.....	250,00			250,00
29	2008	.....	500,00	43/15-12-2008	1350	-850,00
30	2008	.....	400,00			400,00
ΣΥΝΟΛΑ			15.880,00		3.793,20	12.086,80

β) μη έκδοση δεκαεννέα (19) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου, αξίας εκάστης μεγαλύτερης των 880,00 € και απέκρυψε συναλλαγή συνολικής αποκρυβείας αξίας 49.700,00 € για αλουμινοκατασκευές σε δεκαεννέα (19) διαφορετικές περιπτώσεις όπως αυτές περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12 και 13 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

α/α	Ημερομηνία	Στοιχειά πελάτη	Ποσό €	Εκδοθείσα ΑΠΥ	Εισπραχθέν ποσό	Διαφορά €
1	2008	.....	2.400,00			2.400,00
2	2008	.....	3.400,00			3.400,00
3	2008	.....	1.950,00			1.950,00
4	2008	.....	1.350,00			1.350,00
5	2008	.....	3.850,00			3.850,00
6	2008	.....	4.100,00			4.100,00
7	2008	.....	1.250,00			1.250,00
8	2008	.....	1.150,00			1.150,00
9	2008	.....	1.900,00			1.900,00
10	2008	.....	1.000,00			1.000,00
11	2008	.....	2.650,00			2.650,00
12	2008	.....	5.350,00			5.350,00
13	2008	.....	7.300,00			7.300,00
14	2008	.....	3.450,00			3.450,00
15	2008	.....	1.900,00			1.900,00
16	2008	.....	2.400,00			2.400,00
17	2008	.....	2.000,00			2.000,00
18	2008	.....	900,00			900,00
19	2008	.....	1.400,00			1.400,00
	ΣΥΝΟΛΑ		49.700,00			49.700,00

γ) μη έκδοση μίας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου, αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 € για αλουμινοκατασκευές σε μία (1) περίπτωση όπως αυτή περιγράφεται στον παρακάτω πίνακα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12 και 13 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

α/α	Ημερομηνία	Στοιχειά πελάτη	Ποσό €	Εκδοθείσα ΑΠΥ	Εισπραχθέν ποσό	Διαφορά
1	2009	.....	860,00	/2009	610,00	250,00

Εν όψει των παραπάνω παραβάσεων εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου/2015 και/2015. Στη συνέχεια, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για τις χρήσεις 2008 και 2009 είχε περαιώσει με το ν. 3888/2010 και εξοφλήσει το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως με αριθμό 3648/1, η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων εξέδωσε και κοινοποίησε Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως με αριθμό/2. Το εν λόγω σημείωμα δεν έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα με συνέπεια ο έλεγχος να διενεργηθεί με τις γενικές διατάξεις. Κατά τον έλεγχο

αυτό, η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, ειλικρινή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 και προσδιόρισε τα τελικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν από την ως άνω Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και η υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη χρήση 2008 και η υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τη χρήση 2009.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως να τροποποιηθούν στο ελάχιστο νόμιμο ποσό, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη κοινοποίηση αντιγράφων κατασχεθέντων βιβλίων, παρά τη με αριθμ. πρωτ./2015 υποβληθείσα αίτηση του ομόρρυθμου εταίρου της προς την Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων για την χορήγηση φωτοαντιγράφων των κατασχεθέντων τετραδίων και ημερολογίων. Μέχρι σήμερα δεν έχει στα χέρια του τα πλήρη στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος και ως εκ τούτου καθίσταται κενή περιεχομένου και άνευ πρακτικής χρησιμότητας η άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, το οποίο με αυτά τα δεδομένα και χωρίς ποτέ να του έχουν κοινοποιηθεί τα κατασχεθέντα στοιχεία και έγγραφα για να μπορέσει να τα αντικρούσει, δεν μπορεί να νοηθεί ότι ασκείται επαρκώς.
- Παντελής έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Τα κατασχεθέντα ημερολόγια των ετών 2011 και 2013 δεν μπορούν να αποτελούν στοιχεία για ληφθέντα εισοδήματα που δε δηλώθηκαν, στο μέτρο που τα γραφόμενα σε αυτά αναφέρονται σε χρόνο μεταγενέστερο της λύσης της εταιρείας.
- Η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 έχει ξεκάθαρα αναδρομική ισχύ και στη συγκεκριμένη περίπτωση, στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος. Επομένως τα καταλογισθέντα ποσά του φόρου προστιθέμενης αξίας και του φόρου εισοδήματος πρέπει να μειωθεί τουλάχιστον στο 50%.
- Η έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. είναι ανατιολόγητη, καθώς δεν αναγράφεται κατά ποιο τρόπο υπολογίσθηκαν τα ποσά ώστε να προσδιοριστεί το τελικά καταλογισθέν ποσό του Φ.Π.Α.
- Μη νόμιμη η οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθώς ο τρόπος που με τον οποίο υπολογίσθηκαν τα καθαρά φορολογητέα κέρδη είναι αυθαίρετος.
- Μη νόμιμο το υπ' αριθμ./2 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, καθώς η εταιρεία έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2008 και 2009 κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν. 3888/2010. Επιπλέον τα στοιχεία επί των οποίων στηρίχθηκαν οι ως άνω καταλογιστικές πράξεις, τα οποία κατασχέθηκαν κατόπιν ελέγχου της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, στην ατομική επιχείρηση του πρώην συνεταίρου της προσφεύγουσας

εταιρείας , δεν αποτελούν νέα στοιχεία που μπορούν να στηρίξουν την έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος και καταλογιστικών πράξεων, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, καθότι αφενός δεν αναφέρονται στην έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων, για τα οποία θεσπίζεται ρητή εξαίρεση από τον κανόνα της μη επιβολής σε περίπτωση περαίωσης συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων, αφετέρου, τα έγγραφα αυτά αποτελούν σκόρπια έγγραφα που καμία σχέση έχουν με την εταιρία. Ακόμα όμως και αν ήθελε υποτεθεί ότι τα ως άνω κατασχεθέντα ημερολόγια και τετράδια αποτελούν «νέα στοιχεία» κατά την έννοια του άρθρου 68 του ΚΦΕ, οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ακυρότητας, διότι σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010, θα έπρεπε να εκδοθεί βάσει των νέων αυτών στοιχείων συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος

- Η κήρυξη των βιβλίων της ως ανακριβών είναι αυθαίρετη και καταχρηστική.
- Ακυρότητα των πράξεων που αφορούν τη χρήση 01/01/2008-31/12/2008 λόγω παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για καταλογισμό του φόρου.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/13 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, όπως αναφέρεται και στη σελίδα 9 της από 01/06/2017 Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος, στις 23/10/2015 η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επέδωσε στον εκτός των άλλων και τη σχετική Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία περιελάμβανε ως επισυναπτόμενο και αναπόσπαστο κομμάτι της και όλα τα φωτοαντίγραφα από τα στοιχεία στα οποία βασίστηκαν οι ελεγκτές για την διενέργεια του ελέγχου τους, προκειμένου η

προσφεύγουσα να λάβει πλήρη γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων και να εκφράσει τις απόψεις της. Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 του Π.Δ. 186/19 (Κ.Β.Σ.):

«Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας

.....

3. Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.»

Επειδή οι με ημερομηνία θεώρησης 02/06/2017 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αιτιολογούν στο σώμα τους, πλήρως και εμπειριστاً με στοιχεία και διατάξεις, τα πορίσματα του ελέγχου. Συγκεκριμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του την από 15.12.2014 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, σύμφωνα με την οποία :

Στις 21.05.2013 πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση
ΑΦΜ, κατά τη διαδικασία δε του ελέγχου αυτού με την αριθμ.-
.....-ΚΤΧ-...../2013 έκθεση κατάσχεσης κατασχέθηκαν :α) τρία ημερολόγια
χρονολογίας 2011, β) ένα τετράδιο χρώματος μπλε, γ) ένα ημερολόγιο χρονολογίας 2013 και εννέα
σελίδες σημειώσεων με την ένδειξη

Κατά την διάρκεια επεξεργασίας των εν λόγω ανεπίσημων στοιχείων ο ελεγχόμενος
..... υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ./2014 υπόμνημα με το οποίο γνωστοποιούσε
στον έλεγχο ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα κατασχεθέντα στοιχεία δεν αφορούν όλες
την ατομική του επιχείρηση αλλά και την προσφεύγουσα εταιρεία στην οποία ήταν ομόρρυθμο
μέλος και διαχειριστής.

Εν συνεχεία, μέσω του συστήματος taxis, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι επί της οδού
..... στους για το χρονικό διάστημα από 26-10-2007 έως 22-
06-2011(ημερομηνία διακοπής) λειτουργούσε η προσφεύγουσα εταιρεία. Στην ίδια διεύθυνση στις
27-06-2011 πραγματοποίησε έναρξη εργασιών η ατομική επιχείρηση του κ
.....

Κατά συνέπεια ο έλεγχος για τα κατασχεθέντα με την ως άνω έκθεση κατάσχεσης που αφορούν το
χρονικό διάστημα 2008 έως 22.06.2011 διενέργησε διασταυρωτικό έλεγχο στην προσφεύγουσα
εταιρεία όπου διαπιστώθηκαν οι παραβάσεις που καταλογίστηκαν με τις προσαλλόμενες πράξεις
της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος βασίστηκε σε στοιχεία που βρέθηκαν εκεί που λειτουργούσε πριν διακόψει
η προσφεύγουσα εταιρεία και αφορούσαν χειρόγραφες σημειώσεις και αποδείξεις για το χρονικό
διάστημα λειτουργίας της, συνεπώς οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί
απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στην παρ. 11 εδάφιο 1^ο του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το ποίο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. β του άρθρου 84 ν.2238/94: «Το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας. Εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/10 (Διαδικασία περαίωσης):

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του

παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1019/2011 Απόφαση του Υπ. Οικονομικών σχετικά με την έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α΄ του ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων:

«4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό της περίπτωσης ιβ΄ της παραγράφου 1 της παρούσας που αναγράφεται στο Σημείωμα αυτό, το οποίο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό της διαφοράς της συνολικής οφειλής κατά την περίπτωση ι΄ της ίδιας πιο πάνω παραγράφου. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 της παρούσας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5, καθώς και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω. 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.

.....

10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.....»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τις χρήσεις 2008 και 2009 με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, εντούτοις ,περιήλθαν σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Αγίων Αναργύρων συμπληρωματικά στοιχεία και συγκεκριμένα ο υπ' αριθμ. 25981/30.12.2014 φάκελος υπόθεσης με την από 03.11.2014 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 και 3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση. Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής. Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά. Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του Άρθρου 31 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης.

.....

3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του Άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 22α' του Ν.1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών, εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση».

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται:

«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.

.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),

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,

.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν

σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα στη χρήση 2008 είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματά της. Πιο συγκεκριμένα η αποκρυβείσα αξία αποτελεί το 70,4% των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της και συνεπώς επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα της (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη). Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τη χρήση 2008 ανακριβή και ο ισχυρισμός ότι η κήρυξη των βιβλίων της ως ανακριβών είναι αυθαίρετη και καταχρηστική απορρίπτεται ως αβάσιμος. Εξάλλου, δεν έγινε εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών, αφού τα λογιστικά καθαρά κέρδη ήταν μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, και συνεπώς αυτά ήταν που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος και συγκεκριμένα αναφέρεται:

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

α)

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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, περιγράφεται ο τρόπος εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και συγκεκριμένα:

«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 ειδικά 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. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α)

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

γ)

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που

προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) ορίζεται ότι «εφόσον διαπιστώνεται **ανεπάρκεια ή ανακρίβεια** των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ 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, με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. β' του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

.....

β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.».

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 3 και 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται:

«Άρθρο 3. Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

.....

8. Μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται άρθρο 58Α ως εξής:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό

(50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

Επειδή, η παραπάνω διάταξη του άρθρου 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 που επικαλείται η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι έχει ξεκάθαρα αναδρομική ισχύ και πρέπει να εφαρμοστεί και στη δική της περίπτωση στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος, αφορά πρόστιμα Φ.Π.Α. και όχι τον καταλογισθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας και φόρο εισοδήματος.

Επειδή, με βάση όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, ορθώς προσδιορίστηκε ο καταλογιζόμενος φόρος εισοδήματος και ο φόρος προστιθέμενης αξίας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και οι εκδοθείσες υπ' αριθμ./2017,/2017 και/2017 οριστικές πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, συνεπώς οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/12/2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής και στη συνέχεια στις θεωρηθείσες από 02/06/2017 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	12.357,36 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	14.828,83 €
Πληρωμή Φόρου (Είσπραξη Περαιώσης 3888/10)	-250,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.936,19 €

- Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	10.686,57 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.823,88 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.510,45 €

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

- Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	3.160,66 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.792,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.953,45 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.