



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.04.2018

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

Αριθμός απόφασης: 806

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ.,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/12/1998-31/12/1999, 01/01-31/12/2000, 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/12/1998-31/12/1999, 01/01-31/12/2000, 01/01-31/12/2001 και

01/01-31/12/2002 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/12/1998-31/12/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, μειώθηκε το ποσό φόρου για έκπτωση κατά 41.930,77€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 19.464,51 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 23.357,41 €, δη σύνολο φόρου 42.821,92 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, δεν αναγνωρίστηκε ποσό φόρου για έκπτωση 10.257,69 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 133.468,46 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 160.162,15 €, δη σύνολο φόρου 293.630,61 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, δεν αναγνωρίστηκε ποσό φόρου για έκπτωση 3.604,01 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 24.312,80 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 29.175,36 €, δη σύνολο φόρου 53.488,16 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας ν. 2859/2000 της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Ο ανωτέρω έλεγχος αφορά σε επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ. απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο ακύρωσε τις με αριθ.,, και μερικές πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/12/1998-31/12/1999, 01/01-31/12/2000, 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002 αντίστοιχα και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα αναφορικά με την παράλειψη ιδιαίτερου και αυτοτελούς προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι πράξεις καταλογισμού του Φ.Π.Α., είναι νομικώς πλημμελείς, γιατί εκδόθηκαν χωρίς να διενεργηθεί κατ' ουσία αυτοτελής έλεγχος Φ.Π.Α. των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και χωρίς να προσδιορισθούν αυτοτελώς οι υποκείμενες στον φόρο αυτό εκροές, αλλά με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του στη φορολογία εισοδήματος και τα προσδιορισθέντα στην τελευταία αυτή φορολογία ακαθάριστα έσοδα.
- 2) Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του ΦΠΑ αντίκειται στις διατάξεις της Έκτης Οδηγίας Φ.Π.Α., και ήδη της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.
- 3) Εφαρμογή ευνοϊκότερης ρύθμισης σε σχέση με τους πρόσθετους φόρους.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: **α)** δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)** δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, **γ)** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, **δ)** δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδεύματά 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, ... 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.

Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 1642/1986 (που ίσχυε για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/1998 – 31/12/1999) οριζόταν ότι: «**2.** Ο οικονομικός εύφορος ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. **3.** 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 οικονομικός έφορος 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 η περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**2.** Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. **3.** 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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 1642/1986 (ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 παρ. 12 του Ν. 2386/1996) οριζόταν ότι: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... **β)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... **β)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που

έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) που συγκροτήθηκε και λειτούργησε κατόπιν των με αριθμ.: 1), 2), 3) και 4) Αποφάσεων του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 1914/90 όπως ισχύει μέχρι σήμερα, στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας:

α) για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/1998-31/12/1999 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

1. Δεν προσκόμισε για έλεγχο τα αναλυτικά καθολικά, **2.** Δεν εφάρμοσε ορθά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, **3.** Δεν τήρησε το διπλότυπο φύλλο συναλλαγών για το υποκατάστημα, **4.** Δεν εκτύπωσε το Ισοζύγιο Αναλυτικού Καθολικού εκάστου μηνός, **5.** Δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών για την είσπραξη εσόδων και την καταχώρηση αυτών στα βιβλία αξίας 30.258.700 δραχμών, **6.** Δεν καταχώρησε στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού το λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης, **7.** Δεν εξέδωσε Δελτίο Αποστολής σε επτά (7) περιπτώσεις. Ύστερα από τα ανωτέρω τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περίπτωση α, γ και στ του Π.Δ. 186/1992. Ακολούθως ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/94, 25 και 38 του Ν. 1642/1986 καθώς και 32 και 48 του Ν. 2859/2000,

β) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2000 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

1. Δεν προσκόμισε για έλεγχο τα αναλυτικά καθολικά, **2.** Δεν εφάρμοσε ορθά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, **3.** Δεν τήρησε το διπλότυπο φύλλο συναλλαγών για το υποκατάστημα, **4.** Δεν εκτύπωσε το Ισοζύγιο Αναλυτικού Καθολικού εκάστου μηνός, **5.** Δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών για την είσπραξη εσόδων και την καταχώρηση αυτών στα βιβλία αξίας 66.732.000 δραχμών, **6.** Δεν καταχώρησε στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού το λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης, **7.** Δεν εξέδωσε Δελτίο Αποστολής σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις. **8.** Δεν αποτίμησε ορθά το κόστος των ιδιοπαραχθέντων. **9.** Δεν εξέδιδε με ακριβή στοιχεία τα Δελτία Αποστολής, **10.** Δεν προσκόμισε για έλεγχο το Δελτίο Αποστολής με σειρά Δ' και με αριθμό πράξης θεώρησης Ύστερα από τα ανωτέρω τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περίπτωση α, γ και στ του Π.Δ. 186/1992. Ακολούθως ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/94 καθώς και 32 και 48 του Ν. 2859/2000,

γ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2001 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

1. Δεν προσκόμισε για έλεγχο τα αναλυτικά καθολικά, **2.** Δεν προσκόμισε για έλεγχο το Δελτίο Αποστολής με σειρά Δ' και με αριθμό πράξης θεώρησης **3.** Δεν εφάρμοσε ορθά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, **4.** Δεν τήρησε το διπλότυπο φύλλο συναλλαγών για το υποκατάστημα, **5.** Δεν εκτύπωσε το Ισοζύγιο Αναλυτικού Καθολικού εκάστου μηνός, **6.** Δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών για την είσπραξη εσόδων και την καταχώρηση αυτών στα βιβλία αξίας 70.567.000 δραχμών, **7.** Δεν καταχώρησε στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού την απογραφή τέλους χρήσεως, τον ισολογισμό, τον λογαριασμό αποτελεσμάτων και το λογαριασμό Γενικής

Εκμετάλλευσης, **8.** Δεν εξέδιδε με ακριβή στοιχεία τα Δελτία Αποστολής. Ύστερα από τα ανωτέρω τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περίπτωση α, γ και στ του Π.Δ. 186/1992. Ακολούθως ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/94 καθώς και 32 και 48 του Ν. 2859/2000,

δ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

- 1.** Δεν προσκόμισε για έλεγχο τα αναλυτικά καθολικά,
- 2.** Δεν προσκόμισε για έλεγχο το Δελτίο Αποστολής με σειρά Δ' και με αριθμό πράξης θεώρησης
- 3.** Δεν εφάρμοσε ορθά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο,
- 4.** Δεν τήρησε το διπλότυπο φύλλο συναλλαγών για το υποκατάστημα,
- 5.** Δεν εκτύπωσε το Ισοζύγιο Αναλυτικού Καθολικού εκάστου μηνός,
- 6.** Δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών για την είσπραξη εσόδων και την καταχώρηση αυτών στα βιβλία αξίας 37.769,34 ευρώ,
- 7.** Δεν καταχώρησε στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού την απογραφή τέλους χρήσεως, τον ισολογισμό, τον λογαριασμό αποτελεσμάτων και το λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης,
- 8.** Δεν εξέδιδε με ακριβή στοιχεία τα Δελτία Αποστολής. Ύστερα από τα ανωτέρω τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περίπτωση α, γ και στ του Π.Δ. 186/1992. Ακολούθως ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/94 καθώς και 32 και 48 του Ν. 2859/2000.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη σύννομου εξωλογιστικού προσδιορισμού απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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 επιεικέστερη 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. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον

φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 καταβολής. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, στην υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. δεν επιβλήθηκε ποσό φόρου, ούτε πρόσθετοι φόροι. Περαιτέρω, επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 και της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000:

Διαφορά φόρου: **19.464,51 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	23.357,41€	9.732,25€	7.388,73€	17.120,98€	17.120,98€

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001:

Διαφορά φόρου: **133.468,46 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	160.162,15€	66.734,23€	50.664,63€	117.398,86€	117.398,86€

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002:

Διαφορά φόρου: **24.312,80 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	29.175,36€	12.156,40€	9.229,14€	21.385,54€	21.385,54€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ:, και ειδικότερα:

α) την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/12/1998-31/12/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/12/1998-31/12/1999

Μείωση υπολοίπου φόρου για έκπτωση	41.930,77€
------------------------------------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000 (με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	19.464,51€	19.464,51€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.357,41€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		9.732,25€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		7.388,73€
Σύνολο φόρου για καταβολή	42.821,92€	36.585,49€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001 (με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μη αναγνώριση υπολοίπου φόρου για έκπτωση	10.257,69€	10.257,69€
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	133.468,46€	133.468,46€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	160.162,15€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		66.734,23€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		50.664,63€
Σύνολο φόρου για καταβολή	293.630,61€	250.867,32€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 (με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μη αναγνώριση υπολοίπου φόρου για έκπτωση	3.604,01€	3.604,01€
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	24.312,80€	24.312,80€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	29.175,36€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		12.156,40€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		9.229,14€
Σύνολο φόρου για καταβολή	53.488,16€	45.698,34€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.