



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 28/06/2018

Αριθμός απόφασης: 3194

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 **28/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού κατά:

α) των υπ' αριθ./2017 και/2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

β) των υπ' αριθ./2017,/2017 και/2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, οικον. ετών 2012, 2013 και 2014, αντίστοιχα, (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013) και

γ) της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ./2017 και/2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

β) τις υπ' αριθ./2017,/2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, οικον. ετών 2012, 2013 και 2014, αντίστοιχα, (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013) και

γ) την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 29/12/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./**2017** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **ποσού 13.781,78€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 13, 14 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ). Η ως άνω παράβαση αφορά σε απόκρυψη εσόδων με αποκρυβείσα καθαρή αξία, η οποία προσδιορίστηκε στο ποσό των 55.127,13€.

2) Με την υπ' αριθμ./**2017** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **ποσού 19.794,80€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 11, 12, 13, 14 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ). Η ως άνω παράβαση αφορά σε απόκρυψη εσόδων με αποκρυβείσα καθαρή αξία, η οποία προσδιορίστηκε στο ποσό των 79.179,22€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν των με αριθ./**2014** και/**2013** εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα η φορολογική αρχή μετά από έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων, των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων και ιδιαίτερα των τιμολογίων πώλησης και αγοράς προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από εμπορία προσθέτοντας την αξία του μικτού κέρδους που

προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή μικτού κέρδους 14% επί του κόστους πωληθέντων ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	2011	2012
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει δηλώσεων (1)	398.230,98	559.576,03
Κόστος πωληθέντων βάσει δηλώσεων	393.765,24	565.565,92
Συντελεστής μικτού κέρδους	14	14
Μικτό Κέρδος	55.127,13	79.179,23
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει ελέγχου (μετά την αναγωγή του κόστους πωληθέντων σε ακαθάριστα έσοδα) (2)	448.892,37	644.745,15
Διαφορά (2-1)	55.127,13	79.179,22

3) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 29.579,62€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσού 35.495,54€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.119,44€, ήτοι συνολικό ποσό **67.194,60€**.

4) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 46.912,33€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 51.603,56€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.782,78€, ήτοι συνολικό ποσό **103.298,67€**.

5) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 10.532,10€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.090,40€, ποσού 308,69€, ήτοι συνολικό ποσό **19.969,32€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) τις ως άνω παραβάσεις (μη έκδοση φορολογικών στοιχείων) που είναι μεγάλης έκτασης (ανέρχεται σε ποσοστό 13,84% και 14,15%, επί των ακαθάριστων εσόδων των χρήσεων 2011 και 2012, αντίστοιχα)

β) το γεγονός ότι ο προσφεύγων μετά τις με αριθ. πρωτ./2013,/2017 και/2017 προσκλήσεις για προσκόμιση στοιχείων και το με αριθ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων έθεσε μερικώς στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων 2011, 2012 και 2013 καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ως άνω χρήσεων

έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τα έτη αυτά **ανεπαρκή και ανακριβή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 και 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό**

προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94.

6) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 24.350,14€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 29.220,17€, ήτοι συνολικό ποσό 53.570,31€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., σύμφωνα με το οποίο η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, χρήσης 2011, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθώς τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για την ως άνω χρήση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών βάσει των προσκομισθέντων παραστατικών εισροών ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2011	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Καθαρή αξία φορολογητέων εισροών	341.175,41	329.406,26	11.769,15
Φόρος εισροών	78.469,98	74.175,75	-4.294,23

Αιτία της ως άνω εντολής, αποτέλεσε το υπ' αριθ./2013 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Θεσσαλίας, στο οποίο αναφερόταν ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε τρεις συνεχόμενες προσκλήσεις για προσκόμιση στην Υπηρεσία των βιβλίων και των στοιχείων του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση αρχής προηγούμενης ακρόασης – άρθρου 30 §5 ΚΒΣ. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε του κοινοποιήθηκε νόμιμα σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ώστε να μπορεί να προσφύγει αρμοδίως, παρά μόνο του δόθηκε στην ουσία προθεσμία μίας (1) ημέρας από τη λήξη του χρόνου παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε, με αποτέλεσμα ο αρμόδιος ελεγκτής να επιβεβαιώσει, εντελώς επιπόλαια τις αρχικές διαπιστώσεις του ώστε να μην απολεστούν τα δικαιώματα του δημοσίου. Η όλως προσχηματική κλήση που έλαβε, ασφαλώς δεν υποκαθιστά την προαπαιτούμενη κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων, προκειμένου να ανταποδείξει ότι τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης του δεν είναι ανακριβή και κυρίως μη εμπεριέχοντα όλες τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές του.

2. Λανθασμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός. Η φορολογική αρχή πρέπει πριν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό να εξαντλεί κάθε προσπάθεια να ανεύρει στην έδρα του επιτηδευματία τα τηρηθέντα από αυτόν βιβλία και στοιχεία. Εν προκειμένω, ο αρμόδιος ελεγκτής ενεργώντας εντελώς αυθαίρετα και επιπόλαια κατέληξε, με σύντομες διαδικασίες, χωρίς επισταμένο έλεγχο ως

απαιτείται, σε αόριστα και αναπόδεδεικτα συμπεράσματα, τα οποία είναι ανακριβή και δεν έχουν καμία σχέση με την πραγματικότητα. Συνεπώς, δια της παρούσας, αιτείται συμπληρωματικό έλεγχο των βιβλίων της επιχείρησής του, ώστε να ληφθούν υπόψη τα παραστατικά τα οποία νομίμως, εμπροθέσμως και προσηκόντως έθεσε στη διάθεση του ελεγκτή, εντούτοις ο τελευταίος ουδέν συνυπολόγισε.

3. Παραβίαση του νομικού πλαισίου που διέπει τις περαιώσεις φορολογικών χρήσεων. Στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται, κατά τρόπο σαφή και ορισμένο, πως εξάγεται το εντελώς αυθαίρετο συμπέρασμα του ελεγκτή περί απόκρυψης εσόδων σε σχέση πάντα με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του και για πιο λόγο είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Υπό αυτές τις συνθήκες καταλήγει η ως άνω έκθεση ελέγχου, αόριστα έωλα και καταχρηστικά, ότι προέβην σε απόκρυψη εσόδων συνολικού ποσού 134.306,35€, χωρίς να λαμβάνει υπ όψιν τα σχετικά παραστατικά, τα οποία επικαλείται και αποδεικνύουν το αληθές των ισχυρισμών του και δη την πλήρη αντιστοίχιση των τιμολογίων πώλησης των μηχανημάτων της επιχείρησής του με τα τιμολόγια αγοράς. Οι συναλλαγές του στο σύνολό τους είναι επώνυμες, χονδρικές. Αποτέλεσμα της πλημμέλειας αυτής είναι να λείπει η νόμιμη δικαιολογητική βάση για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου ατομικού δικαιώματος της προηγούμενης ουσιαστικής ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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 με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου,...»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και παραβάσεων ΚΒΣ σε βάρος του προσφεύγοντα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, και 01/01-31/12/2013, δυνάμει των με αριθ./2014 και/2013 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, για τα ελεγχόμενα έτη, τα οποία απέστειλε με συστημένη επιστολή, στις 5/12/2017, στον προσφεύγοντα.

Επειδή, με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων καλούσε τον προσφεύγοντα σε χρονικό διάστημα είκοσι ημερών από την κοινοποίησή του να προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας να ενημερωθεί και να εκφράσει τις απόψεις του γραπτά ή προφορικά για τον έλεγχο που διενεργείται.

Επειδή, στις 8/12/2017, ο προσφεύγων παρέλαβε την ως άνω συστημένη επιστολή από τα ΕΛΤΑ και στις 27/12/2017 με την αριθ. πρωτ. αίτησή του απάντησε στο με αριθ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων και ταυτόχρονα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ορισμένα επιπλέον τιμολόγια αγορών που η καθαρή τους αξία ανέρχεται σε 24.222,26€, 32.884,25€ και 48.006, 85€ πλέον 23% ΦΠΑ, για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη την αίτηση του προσφεύγοντος απάντησε στους ισχυρισμούς του, και διαφοροποίησε εν μέρει τα αποτελέσματα του ελέγχου, προς όφελος του.

Συγκεκριμένα, τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2011 και 2012 με τις οριστικές πράξεις τα προσδιόρισε με την εφαρμογή συντελεστή μικτού κέρδους 14% ενώ με τις προσωρινές πράξεις τα είχε προσδιορίσει με την εφαρμογή συντελεστή μικτού κέρδους 20%.

Επιπλέον, ως προς το ΦΠΑ με τις προσωρινές πράξεις ο έλεγχος είχε αναγνωρίσει για έκπτωση μόνο το φόρο εισροών για τα προσκομισθέντα παραστατικά εισροών που στην χρήση 2011 ανέρχονταν σε

2.933,49€ ενώ με τις οριστικές πράξεις αναγνώρισε για έκπτωση φόρο εισροών ύψους 329.406,26€, καθώς προσκομίστηκαν και επιπλέον παραστατικά εισροών, με το σημείωμα διαπιστώσεων.

Επομένως, βάσει των ως άνω, η φορολογική διοίκηση τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, ο προσφεύγων δεν υφίσταται παραβίαση του άρθρου 20§2 του Συντάγματος, και οι σχετικοί του ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή αόριστα, έωλα και καταχρηστικά θεώρησε ότι προέβην σε απόκρυψη εσόδων συνολικού ποσού 134.306,35€.

Επειδή, με τις διατάξεις του αρθ.12 παρ.1 του Π.Δ 186/92 ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του αρθ.13 παρ.1 ,2,και 3του Π.Δ 186/92 ορίζεται ότι:

«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

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «**Επαρκής αιτιολογία**» του ν.4174/2013: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣΤΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (σελίδα 18), «από τους παραπάνω πίνακες προκύπτει ότι το πραγματικό μικτό κέρδος που επιτυγχάνει η επιχείρηση με βάση τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης ανέρχεται σε 16,33% για τη χρήση 2011, σε 15,8% για τη χρήση 2012 και 22,6% για τη χρήση 2013.

Και ο έλεγχος για τις χρήσεις 2011 και 2012 αφού έλαβε υπόψη το ποσοστό ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση μεταχειρισμένων γεωργικών μηχανημάτων επί συνόλων πωλήσεων (που προκύπτει από τους παραπάνω πίνακες πωλήσεων ανά είδος της επιχείρησης στις χρήσεις 2011 και 2012), που ανέρχεται σε 36% και 2% στις χρήσεις 2011 και 2012 αντίστοιχα, και λόγω του ότι μόνο σε αυτά μπορεί να γίνονται πριν πωληθούν και κάποιες επισκευές (στις οποίες χρησιμοποιούνται και ανταλλακτικά) και λόγω του ότι αυτά δεν εμφανίζονται στο κόστος αγοράς ο έλεγχος μειώνει τους παραπάνω συντελεστές μικτού κέρδους για τις χρήσεις 2011 και 2012 στο 14%.

Και για τη χρήση 2013 ο έλεγχος κρίνει ότι υπάρχει συνάφεια μεταξύ των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης καθόσον ο συντελεστής μικτού κέρδους βάση δήλωσης ανέρχεται σε 22,4% (με βάση τον έλεγχο ανέρχεται σε 22,6%) και συνεπώς δεν προκύπτει διαφορά.

Μετά τα παραπάνω ο έλεγχος προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα από εμπορία προσθέτοντας την αξία του μικτού κέρδους που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή μικτού κέρδους 14% επί του κόστους πωληθέντων ως κάτωθι ανάλυση:

ΧΡΗΣΗ	2011	2012
Κόστος πωληθέντων βάσει δηλώσεων (1)	393.765,24	565.565,92
Συντελεστής μικτού κέρδους	14	14
Μικτό Κέρδος	55.127,13	79.179,23
Σύνολο εσόδων ελέγχου από την αναγωγή του κόστους πωληθέντων σε ακαθάριστα έσοδα (1)=(2)	448.892,37	644.745,15
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει δηλώσεων (2)	398.230,98	559.576,03
Διαφορά (1) –(2)=(3^α)	55.127,13	79.179,22

Μετά τον παραπάνω υπολογισμό προκύπτει απόκρυψη εσόδων για τις χρήσεις 2011 και 2012 που ανέρχεται στο ποσό των 55.127,13€ και 79.179,22€ αντίστοιχα.

Με βάση τα ανωτέρω αποκρυβέντα έσοδα εκδίδονται οριστικές πράξεις προστίμου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011 και 2012».

Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση της παράβασης της απόκρυψης εσόδων με αποκρυβείσα καθαρή αξία η οποία προσδιορίστηκε στο ποσό των 55.127,13€, τη χρήση 2011 και στο ποσό των 79.179,22€, τη χρήση 2012 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΒΣ.

Συγκεκριμένα, δεν στοιχειοθετούνται, παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος του προσφεύγοντος, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών, ιδιότητα αυτών κλπ, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου. Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικών ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων. (5404/1998 ΔΕΦ ΑΘ).

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή τελείως αναπόδεικτα και εσφαλμένα χωρίς να πληρούνται οι σχετικές εκ του νόμου απαραίτητες προϋποθέσεις διαπίστωση απόκρυψη εσόδων τις χρήσεις 2011 και 2012, είναι βάσιμος και αποδεκτός και συνεπώς, με την παρούσα απόφαση οι υπ' αριθ. και προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, που εκδόθηκαν την 29/12/2017 πρέπει να ακυρωθούν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2,4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται 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.

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 επιχείρησής 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 αυτό 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 στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) **δεν τηρεί** κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή **το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων** ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«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) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών."

(β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων 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) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

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

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.

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, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει στο κατάστημά της, για έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί το ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (βλ. ΣτΕ 1032/2014, 411/2013, 1038/2011).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, μετά από το/18-10-2017 αίτημα παροχής πληροφοριών και προσκόμισης φορολογικών στοιχείων και βιβλίων που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα κάτωθι:

1. Για το κεντρικό

- την μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων εξόδων και με π.θ./2008 με αρίθμηση 1-99,
- Βιβλίο εισερχομένων με π.θ./2008 και με αρίθμηση 1-100,
- Βιβλίο στάθμευσης με π.θ./2008 και με αρίθμηση 1-99,
- Βιβλίο απογραφών με π.θ./2009 και με αρίθμηση 1-100,
- Δύο μπλοκ δελτίων αποστολής με π.θ./2009 και με αρίθμηση 101-200 και
- Δύο μπλοκ δελτίων αποστολής με π.θ./2011 και με αρίθμηση 101-200.

2. Για το Υποκατάστημα

- Βιβλίο εισερχομένων με π.θ./2009 και με αρίθμηση 1-99,
- Βιβλίο στάθμευσης με π.θ./2009 και με αρίθμηση 1-103,
- Δύο μπλοκ δελτίων αποστολής με π.θ./2009 και με αρίθμηση 1-100 και
- Ένα μπλοκ δελτίων αποστολής με π.θ./2011 και με αρίθμηση 101-150.
- Κατάσταση απογραφής με π.θ./2013 και με αρίθμηση 51-100

3. Για το Υποκατάστημα

- Κατάσταση απογραφής με π.θ./2013 και με αρίθμηση 1-30,
- Κατάσταση απογραφής με π.θ./2013 και με αρίθμηση 31-80
- Καθώς και όλα τα ζητά που εκδόθηκαν.

Επειδή, για την ως άνω παράβαση της μη προσκόμισης του συνόλου των ζητηθέντων φορολογικών στοιχείων και βιβλίων που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις, μετά από το με αριθ./2017 αίτημα παροχής πληροφοριών και προσκόμισης της φορολογικής αρχής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ εξέδωσε την υπ' αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, την οποία ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν αμφισβητεί.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ προκύπτει ότι ο έλεγχος θεώρησε τις διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις μεγάλης έκτασης (ήτοι η απόκρυψη εσόδων για τις χρήσεις 2011 και 2012 που ανέρχεται στο ποσό των 55.127,13€ και 79.179,22€, αντίστοιχα και σε ποσοστό 13,84% και 14,15% αντίστοιχα καθώς και η μη διάθεση στην υπηρεσία του ελέγχου των ως άνω ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων) που καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ως άνω χρήσεων και **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τις εν λόγω χρήσεις ανεπαρκή και ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 και 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** των ως άνω ετών, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94 και τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του ν.2859/2000.

Συγκεκριμένα, στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος αναφέρεται ότι ήταν αδύνατη η διενέργεια των κάτωθι ελεγκτικών επαληθεύσεων: 1) Επαλήθευση αθροίσεων εσόδων, εξόδων, 2) Έλεγχος ορθής μεταφοράς δεδομένων βιβλίων στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, παρόλο που οι υπ' αριθ. και προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ ακυρώνονται, η παράβαση της μη προσκόμισης του συνόλου των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων, η οποία παράβαση δεν αμφισβητείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αρκεί για να κριθούν τα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή για τις χρήσεις 2011 και 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ.

Επομένως, μετά τα ως άνω τα ακαθάριστα έσοδα, τα καθαρά κέρδη και οι φορολογητέες εκροές των χρήσεων 2011 και 2012 διαμορφώνονται ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ				
	2011		2012	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	398.230,98	398.230,98	559.576,03	559.576,03
ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	39.620,59	39.620,59		0,00
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	55.127,13	0,00	79.179,22	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΜΠΟΡΙΑΣ	448.892,37	437.851,57	644.745,14	559.576,03
Προσαύξηση 8%	35.911,38	0,00	51.579,61	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	484.803,75	437.851,57	696.324,75	559.576,03
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ Π.Υ. ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ και ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	5.150,16	5.150,16	5.746,85	5.746,85
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	489.953,91	443.001,73	702.071,60	565.322,88
ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	403.381,14	403.381,14	559.576,03	559.576,03
ΔΙΑΦΟΡΑ	86.572,77	39.620,59	142.495,57	5.746,85
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ				
ΜΣΚΚ	10	10	10	10
ΜΣΚΚ προσαυξημένος κατά 80%	18	18	18	18
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	38.562,94	-13.098,45	42.929,33	-38.252,03
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠ'Ο ΕΜΠΟΡΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	87.264,67	78.813,28	125.338,46	100.723,69
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ)	87.264,67	78.813,28	125.338,46	100.723,69
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠ'Ο ΠΑΡΟΧΗ ΠΗΡΕΣΙΩΝ	5.150,16	5.150,16	5.746,85	5.746,85
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	92.414,83	83.963,44	131.085,31	106.470,54

	2011	
ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΠΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	429.202,97	429.202,97
ΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΑ	86.572,77	39.620,59
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	515.775,74	468.823,56
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ 23%	118.628,42	107.829,42
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	329.406,26	329.406,26
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	74.175,75	74.175,75
ΦΠΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	22.986,18	22.986,18
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	97.161,93	97.161,93
ΠΟΣΑ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ	2.883,62	2.883,62
ΔΙΑΦΟΡΑ	24.350,11	13.551,11

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2012 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2011 ΠΡΟΕΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα							0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις			93.677,40		83.963,44		83.963,44
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις		2.161,85		2.161,85		2.161,85	
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα		2.161,85	93.677,40	2.161,85	83.963,44	2.161,85	83.963,44
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	6.685,72						
Υπόλοιπο		2.161,85	93.677,40	2.161,85	83.963,44	2.161,85	83.963,44
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		6.201,09					-6.201,09
Άθροισμα		8.362,94	93.677,40	2.161,85	83.963,44	2.161,85	77.762,35
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα		8.362,94	93.677,40	2.161,85	83.963,44	2.161,85	77.762,35

Οικονομικό έτος 2013 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα							0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις			132.903,72		106.470,54		106.470,54
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις		1.419,07		1.419,07		1.419,07	
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα		1.419,07	132.903,72	1.419,07	106.470,54	1.419,07	106.470,54
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	36.933,61						-36.933,61
Υπόλοιπο		1.419,07	132.903,72	1.419,07	106.470,54	1.419,07	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		6.724,19					-6.724,19
Άθροισμα		8.143,26	132.903,72	1.419,07	106.470,54	1.419,07	99.746,35
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα		8.143,26	132.903,72	1.419,07	106.470,54	1.419,07	99.746,35

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.

[...]

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 με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 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. [...]

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. ετών 2012 και 2013 καθώς και επί της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017 ως επιεικέστερη, ενώ για την προσβαλλόμενη οριστική πράξη εισοδήματος οικον. έτους 2014 επιεικέστερη παραμένει η διάταξη του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, καθότι:

ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘ. ΠΡΑΞΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ § 1 ΤΟΥ Ν. 2523/1997	ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛ.	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	Επιεικέστερη προσαύξηση
2011	/2011 ΕΙΣΟΔΗΜΑ	25.215,44	30.258,53	1.812,88	12.607,72	9.939,93	22.547,65	22.547,65
2012	/2011 ΕΙΣΟΔΗΜΑ	35.017,40	38.519,14	7.725,45	17.508,70	13.803,86	31.312,56	31.312,56
2013	/2011 ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.570,23	9.090,40	308,69	5.285,12	4.166,78	9.451,90	9.090,40
2011	/2017 ΦΠΑ	13.551,11	16.261,33		6.775,55	5.341,85	12.117,40	12.117,40

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθ./2017 και/2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα.
- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, οικον. ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα,
- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους 2014.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011:

α) Κ.Β.Σ. Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015

ΜΗΔΕΝ

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	29.579,62€	25.215,14€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	35.495,54 €	
Πρόσθετοι φόροι		12.607,72€
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		9.939,93€
Εισφορά αλληλεγγύης	2.119,44€	1.812,88€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.194,60€	49.575,97€

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

γ) Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φ.Π.Α	24.350,14 €	13.551,11€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	29.220,17 €	0,00 €
Πρόσθετοι φόροι		6.775,55€
Τόκοι 53 του ΚΦΔ		5.341,85€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	53.570,31 €	25.668,51 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012:

α) Κ.Β.Σ. Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015

ΜΗΔΕΝ

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	46.912,33€	35.017,40€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	51.603,56 €	0,00
Πρόσθετοι φόροι		17.508,70€
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		13.803,86€
Εισφορά αλληλεγγύης	4.782,78€	3.725,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.298,67€	70.055,41€

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013:

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	10.532,10€	10.532,10€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.090,40 €	9.090,40 €
Πρόσθετοι φόροι		
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		
Εισφορά αλληλεγγύης	308,69€	308,69€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.969,32€	19.969,32€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.