



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/05/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1095

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011) και,

β) της υπ' αριθ./29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./29.12.2017 και/29.12.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2012 και 2013 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012) αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), κύριος φόρος ποσού 96.099,31€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 113.151,26€, ήτοι συνολικό ποσό 209.250,57€, λόγω μη έκδοσης ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 263.462,47€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 79.262,35€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 95.109,35€, ήτοι συνολικό ποσό 174.371,70€, λόγω α) μη έκδοσης ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 223.008,20€, β) μη έκδοσης δέκα (-10-) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 91,50€ συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ και γ) διαπίστωσης εκτεταμένων πιστωτικών υπολοίπων στο λογαριασμό ταμείου που καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 29/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση των υπ' αριθ. 401/28.04.2015 και 1235/10.11.2017 εντολών του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου, κατά παράβαση της ΠΟΛ. 1037/2005.
2. Μη νόμιμος ο έλεγχος με την εφαρμογή της ελεγκτικής μεθόδου της κλειστής αποθήκης. Ανεφάρμοστη η μέθοδος επί λιανικών πωλήσεων.
3. Εσφαλμένοι, αυθαίρετοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι οι προσδιορισμοί και υπολογισμοί κατά την εφαρμογή της μεθόδου κλειστής αποθήκης. Εσφαλμένος υπολογισμός ποσοτήτων τεμαχίων. Αυθαίρετη και όλα εσφαλμένη χρήση λοιπών προσδιοριστικών παραγόντων και παραμέτρων.
4. Εσφαλμένος προσδιορισμός πιστωτικών υπολοίπων ταμείου κατά τη χρήση 2012.
5. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης αναφορικά με τη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Ως προς τον 2°, 3°, 4° και 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 3 παρ. Γ.4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 ορίζεται ότι: «*Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς*».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1087/2005 διευκρινίστηκε ότι: «*Για τη διενέργεια της επαλήθευσης κλειστής αποθήκης (παρ. Β.2), τα ελεγχόμενα είδη θα επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τρόπο ώστε αφενός μεν ο έλεγχος να μην είναι χρονοβόρος, αφετέρου δε τα επιλεγόμενα είδη και οι σχετικές με αυτά συναλλαγές να είναι αντιπροσωπευτικά και να επηρεάζουν κατά το δυνατό περισσότερο τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων*».

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής, για την εφαρμογή της μεθόδου κλειστής αποθήκης (ποσοτικός έλεγχος) πρέπει να επιλέγονται βασικά είδη της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου και την αποφυγή αμφισβητήσεων θα πρέπει να επιλέγονται είδη, που διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια και είναι σχετικώς καινούργια στην επιχείρηση. Προκειμένου να εξαχθεί το ποσοτικό αποτέλεσμα, λαμβάνονται οι αναγραφόμενες

ποσότητες του επιλέγοντος είδους από το βιβλίο απογραφών, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κ.λπ.. Η μέθοδος της κλειστής αποθήκης εφαρμόζεται και είναι αποτελεσματική στις αποκλειστικά χονδροπωλήτριες επιχειρήσεις με Β' και Γ' κατηγορία βιβλίων. Αντιθέτως, η μέθοδος αυτή, σε επιχείρηση που πωλεί αποκλειστικά λιανικώς, παρουσιάζει δυσκολίες και ιδιομορφίες ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και την τήρηση ή μη βιβλίου αποθήκης, για τις επιχειρήσεις με βιβλία τρίτης κατηγορίας. Ιδιαίτερα, σε επιχειρήσεις παροχής γευμάτων από εστιατόρια ταχείας εξυπηρέτησης με παροχή σερβιρίσματος δεν ενδείκνυται η εφαρμογή αυτής της ελεγκτικής μεθόδου αφενός διότι τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία (λιανικών πωλήσεων) δεν περιλαμβάνουν το είδος και την ποσότητα του πωλούμενου αγαθού, αφετέρου το τελικό πωλούμενο προϊόν παρασκευάζεται με την ανάλωση διαφορετικών πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας.

Επειδή, η μέθοδος κλειστής αποθήκης πρέπει να περιλαμβάνει όλη την ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στην χρήση και σε ό,τι αφορά, ειδικότερα, σε παραγόμενο προϊόν, όλη τη διακίνηση των πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, ήτοι πρέπει να περιλαμβάνει το σύνολο των υλών και υλικών του τελικού παραγόμενου προϊόντος (ΣΤΕ 2539/1992).

Επειδή, με το άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 ορίζεται ότι: *«Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά»*.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου»*.

Επειδή, σε επιχειρήσεις που πωλούν τα είδη τους λιανικά ή κυρίως λιανικά, χωρίς να έχουν υποχρέωση περιγραφής του είδους στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι δυνατόν

να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα με βάση τις αξίες των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων. Η μέθοδος αυτή (αρχή των αναλογιών – markup) απαιτεί επιμέλεια και πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις κυρίως, που η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί τη βάσιμη υπόνοια ότι η επιχείρηση αποκρύπτει πωλήσεις, όπως και στην υπό κρίση περίπτωση που οι συντελεστές μικτού κέρδους επί των πωλήσεων και επί του κόστους μειώθηκαν ραγδαία τις χρήσεις 2011 και 2012, σε σχέση με τις προηγούμενες χρήσεις.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 29/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι διενεργήθηκε αρχικά έλεγχος κλειστής αποθήκης (ποσοτική καταμέτρηση), βάσει των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συγκεκριμένα βάσει των αγορών πρώτων υλών με επιλογή ως είδη διαφόρων ειδών αρτοσκευάσματα (αρτίδιο, πίτα, μπαγκέτα, ψωμάκι hamburger, ψωμάκι hot dog), αποτιμώμενα σε ένα εύρος τιμών από 0,09€ έως 0,23€, κατά παρέκκλιση των παραδεκτών γενικών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, δεδομένου ότι η βασική α' ύλη στη διαμόρφωση του τελικού προϊόντος είναι το κρέας που συμμετέχει καθοριστικά στην κοστολογική του διάρθρωση και στη διαμόρφωση της τελικής τιμής πώλησης. Το σύνολο των αγορασθέντων αρτοσκευασμάτων καταμετρήθηκε σε 778.977 και 617.196 τεμάχια για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012 αντιστοίχως. Ο έλεγχος δεν καταγράφει τις ποσοτικές εγγραφές της 31/12/2010, 31/12/2011 και 31/12/2012, των αρτοσκευασμάτων στο θεωρημένο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, παρά μόνο μνημονεύει γενικά και αόριστα ότι δεν υφίσταται σημαντική διαφοροποίηση στην απογραφή έναρξης και λήξης. Εν συνεχεία, βάσει του τιμοκαταλόγου της επιχείρησης, προσδιόρισε την μέση τιμή πώλησης των παραγόμενων προϊόντων για τη χρήση 2011 σε 2,74€ για το σάντουιτς και 4,79€ για τη μερίδα και με εσωτερική υφαίρεση του ΦΠΑ και εφαρμογή χρονικής αναλογίας, λόγω μετάταξης, από την 01/09/2011, των υπηρεσιών εστίασης από το 13% στο 23%, την μέση καθαρή αξία πώλησης σε 2,36€ για το σάντουιτς και 4,13€ για τη μερίδα. Τούτη η παραδοχή του ελέγχου, είναι βέβαιο ότι οδηγεί σε στρέβλωση των αποτελεσμάτων διότι η μέση τιμή πώλησης ορίζεται ως το άθροισμα των τιμών τιμοκαταλόγου διά το πλήθος αυτών και ουσιαστικά αποτελεί μια πράξη ανεύρεσης του αριθμητικού μέσου ή μέσου όρου τιμών, ενώ για την εξαγωγή ασφαλούς συμπεράσματος και τη διασφάλιση της λογιστικής νομιμότητας όφειλε ο έλεγχος να εξάγει την σταθμισμένη μέση τιμή πώλησης (σταθμισμένο μέσο όρο), η οποία δυνάμει της συνεισφοράς του κάθε πωλούμενου είδους στα ακαθάριστα έσοδα και με την εφαρμογή του αντίστοιχου συντελεστή βαρύτητας θα προσέγγιζε επαρκώς και αξιόπιστα την ορθή τιμή βάσης για τη συνέχιση των υπολογισμών. Εξάλλου, η χρονική αναγωγή της εσωτερικής υφαίρεσης του ΦΠΑ από την προσδιορισθείσα μέση τιμή, λόγω μετάταξης, από την 01/09/2011, των υπηρεσιών εστίασης από το 13% στο 23%, σε 8/12 και 4/12

αντιστοίχως, ήτοι όσο το πλήθος των μηνών, είναι επισφαλής και αβάσιμη. Ο έλεγχος όφειλε να βασισθεί στα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων (όπου είχε πρόσβαση) προκειμένου να διαπιστώσει ποια είναι η αναλογία των δύο συντελεστών ΦΠΑ στις δηλωθείσες πωλήσεις και με αναγωγή στις αποκρυσβείσεις. Ακολούθως, ο έλεγχος, βάσει στοιχείων που χορήγησε η προσφεύγουσα, προσδιόρισε την μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ, των παραγόμενων προϊόντων για τη χρήση 2012 σε 2,50€ για το σάντουιτς και 4,30€ για τη μερίδα, αντί και σε αυτή τη διαχειριστική περίοδο να κάνει χρήση της σταθμισμένης μέσης τιμής πώλησης. Επιπλέον, στις προαναφερθείσες τιμές αν εφαρμοστεί ο αναλογούν ΦΠΑ 23% προκύπτει ότι οι τελικές μέσες τιμές διάθεσης των εν λόγω προϊόντων διαμορφώνονται σε 3,08€ το σάντουιτς και 5,30€ η μερίδα, τιμή παραδόξως υψηλότερη από τη μέγιστη αναγραφόμενη επί του καταλόγου στη σελίδα 6 της έκθεσης.

Κατόπιν, ο έλεγχος, υιοθετώντας την παραδοχή ότι:

- η συμμετοχή των σάντουιτς ανέρχεται σε ποσοστό 55% επί των συνολικών πωλήσεων και των μερίδων σε ποσοστό 45%, δίχως αυτό να προκύπτει από τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας αλλά αποτελώντας μια εκτίμηση της προσφεύγουσας,
- χρησιμοποιούνται δύο πίτες ανά πωληθείσα μερίδα, όπως προκύπτει από στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων, μη αποδεχόμενος τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για 2 με 2,5 πίτες ανά μερίδα, και
- προσδιορίζοντας ανατιολόγητα τη φύρα των αρτοσκευασμάτων, αν και ανήκει στην κατηγορία των ευάλωτων προϊόντων, σε ποσοστό 4%, συμπεριλαμβανομένων επ' αυτού και συμπληρωματικών παραγγελιών μεμονωμένων αρτοσκευασμάτων,

υπολογίζει τελικώς τις πραγματοποιηθείσες, κατά την εκδοχή του ελέγχου, πωλήσεις παραγόμενων προϊόντων ως εξής:

- για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό του 1.712.066,61€, και αναλυτικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα από σάντουιτς στο ποσό του 1.364.870€ και από μερίδες στο ποσό των 347.197€, με ποσοστό συμμετοχής των εν λόγω ειδών στο σύνολο των πωλήσεων 80% και 20% αντίστοιχα, και
- για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό του 1.434.610,38€, και αναλυτικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα από σάντουιτς στο ποσό του 1.147.984€ και από μερίδες στο ποσό των 286.626€, με ποσοστό συμμετοχής των εν λόγω ειδών στο σύνολο των πωλήσεων 80% και 20% αντίστοιχα.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την διαφορά από τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων ως αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη και συγκεκριμένα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 στο ποσό των 263.462,47€ και τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 στο ποσό των 223.008,20€. Το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται ευθέως σε πλήρη αντίφαση με την αρχική παραδοχή του ελέγχου για τη διαμόρφωση της αναλογίας κατανάλωσης αρτοσκευασμάτων για την

παραγωγή των δύο τελικών προϊόντων (σάντουιτς – μερίδας), περί του ποσοστού συμμετοχής τους (55% - 45%) στη διαμόρφωση των εσόδων.

Λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας, ήτοι παροχή γευμάτων από εστιατόρια ταχείας εξυπηρέτησης με παροχή σερβιρίσματος, και την έκδοση μεγάλου αριθμού φορολογικών στοιχείων (Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης) που δεν συνεπικουρούν στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων διά της μεθόδου της κλειστής αποθήκης και εξετάζοντας τη μέθοδο που εφάρμοσε η ελεγκτική αρχή, κρίνουμε διά της παρούσης απόφασης ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε πλημμελώς διότι δεν έλαβε υπόψη τις εγγραφές του βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού, προσδιόρισε εσφαλμένες, μη λογιστικώς αποδεκτές τιμές, και επιπλέον, βασίστηκε σε παραδοχές και όχι διαπιστώσεις, με αποτέλεσμα ο προσδιορισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης να είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένος και αναπόδεικτος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης, περί αβασιμότητας του ελέγχου και εσφαλμένων υπολογισμών, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και εφόσον οι παραβάσεις της μη έκδοσης ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 263.462,47€ κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, και ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 223.008,20€ κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, δεν στοιχειοθετούνται διά της παρούσης απόφασης, δεν μπορεί να οδηγήσει αυτή καθαυτή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992.

Επειδή, από την επεξεργασία του τεταρτοβάθμιου Ισοζυγίου Αναλυτικού Καθολικού Ταμείου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, το οποίο είχε αρχικά παραδοθεί στον έλεγχο, διαπιστώθηκε, η ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων τόσο στο ταμείο του κεντρικού καταστήματος (λογαριασμός 38.00.00.0000), όσο και στο ταμείο του υποκαταστήματος (λογαριασμός 38.00.00.0100). Συγκεκριμένα, μετά την διαπίστωση αρνητικών ταμειακών υπολοίπων σε διάφορες ημερομηνίες, ο έλεγχος έκρινε ότι η μεγαλύτερη αρνητική διαφορά για το ταμείο του Κεντρικού ανερχόταν το Δεκέμβριο 2012 στο ύψος των 22.503,33€, ενώ, αντίστοιχα, για το ταμείο του υποκαταστήματος, το μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο ανερχόταν τον Νοέμβριο 2012 στο ύψος των 55.980,47€. Τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου που περιείχε το Ισοζύγιο Αναλυτικού Καθολικού Ταμείου δε συμφωνούν με τις εκτυπώσεις των θεωρημένων Ισοζυγίων Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο ενημερωμένο Ισοζύγιο Αναλυτικού Καθολικού Ταμείου τα δεδομένα του οποίου συμφωνούν με τις εμπρόθεσμες εκτυπώσεις των θεωρημένων Ισοζυγίων Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών. Από τα δεδομένα του προσκομισθέντος Ισοζυγίου Αναλυτικού Καθολικού Ταμείου δεν προκύπτουν πιστωτικά υπόλοιπα, ενώ έχουν εγγραφεί ταμειακές διευκολύνσεις των εταίρων, οι οποίες προκύπτουν και από τα αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού 53 Πιστωτές Διάφοροι. Συνεπώς, εκ παραδρομής, η

προσφεύγουσα παρέδωσε αρχείο που περιείχε, προδήλως, προσωρινά και μη ενημερωμένα δεδομένα.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή, δεν εξέδωσε πράξη επιβολής προστίμου για τον καταλογισμό παράβασης περί μη τήρησης ή πλημμελούς τήρησης των βιβλίων σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής, ως οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζουν. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται η παρατυπία της ύπαρξης πιστωτικών υπολοίπων ταμείου και κατ' επέκταση δε συντρέχει η περ. δ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ως αιτιολογία απόρριψης του κύρους των βιβλίων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου προσδιορισμού πιστωτικών υπολοίπων Ταμείου, έχει νομικό έρεισμα, κρίνεται ως κατ' ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και ως εκ τούτου, η εν λόγω διαπιστωθείσα κατά τον έλεγχο αλλά καταρριφθείσα διά της παρούσης απόφασης παρατυπία δεν μπορεί αυτή καθαυτή να οδηγήσει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992.

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (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 ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3..... 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, 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, 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,7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των

αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.... 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού....». Εν προκειμένω, η διαπραχθείσα παράβαση (μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε δέκα (-10-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 91,50€ συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) εμπίπτει στις εξαιρέσεις της προαναφερθείσας διάταξης και ως εκ τούτου, η κρίση επί του κύρους των βιβλίων διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, δη ανάλογα με το αν η (μεγάλη ή μη) έκταση των παραβάσεων / παρατυπιών επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο.

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.....».

Επειδή, με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης..... 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις..... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει

των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες....».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται επί των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, ελλείπει διαπιστωμένων άλλων παραβάσεων, που θίγουν το κύρος των βιβλίων, ο λογιστικός έλεγχος ήταν εφικτός και συνεπώς, τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται λογιστικώς, με την προσθήκη των βάσει ελέγχου λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος, συνολικού ποσού 5.723,94€.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η συνολική αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, ανέρχεται στο ποσό των 91,50€ συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, ήτοι η επίπτωση επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 1.327.981,50€ είναι αμελητέα. Οι παρατυπίες αυτές δε δύναται να χαρακτηριστούν εκτεταμένες και μεγάλης έκτασης, ο λογιστικός έλεγχος ήταν εφικτός και συνεπώς, τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται λογιστικώς, με την προσθήκη των βάσει ελέγχου λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος, συνολικού ποσού 5.559,84€.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και διότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την εξεύρεση λογιστικών διαφορών συμπεριλαμβάνονται στις υποχρεωτικές, ανεξαρτήτως της Α.Υ.Ο. (1037/2005, 1072/2011, 1159/2011) με την οποία διενεργείται έλεγχος, παρέλκει η εξέταση του πρώτου ισχυρισμού.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ./29.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ.: και συγκεκριμένα:

- την τροποποίηση της υπ' αριθ./29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και
- την τροποποίηση της υπ' αριθ./29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου (εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Βάσει της παρούσας απόφασης (λογιστικός προσδιορισμός)	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά κέρδη Χρήσης / Ζημιά Χρήσης	377.170,86 €	-305.310,75 €	-682.481,61 €
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης		12.464,40 €	12.464,40 €
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		5.723,94 €	5.723,94 €
Σύνολο κερδών / ζημιάς	377.170,86 €	-287.122,41 €	-664.293,27 €
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων			0,00 €
Φορολογητέα κέρδη / ζημιές	377.170,86 €	-287.122,41 €	-664.293,27 €
Κύριος φόρος για καταβολή	94.292,72 €		-94.292,72 €
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή	1.806,59 €		-1.806,59 €
Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 ν.2523/1997	113.151,26 €		-113.151,26 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	209.250,57 €		-209.250,57 €
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή		1.806,59 €	1.806,59 €

Η υπ' αριθ./29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου (εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Βάσει της παρούσας απόφασης (λογιστικός προσδιορισμός)	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά κέρδη Χρήσης / Ζημιά Χρήσης	317.031,16 €	-429.189,86 €	-746.221,02 €
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης		13.355,61 €	13.355,61 €
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		5.559,84 €	5.559,84 €
Σύνολο κερδών / ζημιάς	317.031,16 €	-410.274,41 €	-727.305,57 €
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων		-287.122,41 €	-287.122,41 €
Φορολογητέα κέρδη / ζημίες	317.031,16 €	-697.396,82 €	-1.014.427,98 €
Κύριος φόρος για καταβολή	79.257,79 €		-79.257,79 €
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή	4,56 €		-4,56 €
Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 ν.2523/1997	95.109,35 €		-95.109,35 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	174.371,70 €		-174.371,70 €
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή		4,56 €	4,56 €

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.