



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/04/2017

Αριθμός απόφασης: 885

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333237
ΦΑΞ : 2313333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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 με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ... του, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ./-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008), της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ' αρ./-2016 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008) της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του . . του, **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../.....-**2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 22.998,41€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 27.598,09€, ήτοι συνολικό ποσό **50.596,50€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από/2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος από την Δ.Ο.Υ. κατόπιν ελέγχου, που διενεργήθηκε δυνάμει των διατάξεων της ΠΟΛ 1037/2005 σε εκτέλεση της υπ' αρ./.../.....-**2016 εντολής ελέγχου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Μη σύννομη αιτιολογία των ισχυρισμών / παραδοχών της φορολογικής αρχής για τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

Α. Ο έλεγχος εσφαλμένα προσέθεσε στα δηλωθέντα κέρδη ποσό ύψους 34.823,42 €, το οποίο αφορά τόκους δανείων και λοιπά τραπεζικά έξοδα. Από το παραπάνω ποσό, δαπάνη ύψους 34.422,68€, στηρίζεται σε νόμιμα τραπεζικά παραστατικά έγγραφα, τα οποία καταχωρήθηκαν εκπρόθεσμα στον μήνα Ιανουάριο της επόμενης χρήσης 2008, αφορούν όμως πραγματικές δαπάνες της χρήσης 2007 και ορθώς συμπεριλήφθηκαν στο έντυπο Ε3 της υποβληθείσας δήλωσης οικονομικού έτους 2008.

Β. Ο έλεγχος προσέθεσε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα εκπώσεις επιστροφών εμπορευμάτων, συνολικού ύψους 2.416,57€, με την αιτιολογία ότι δεν επιδείχθηκαν τα Δελτία Αποστολής με τα οποία έγιναν οι επιστροφές των εμπορευμάτων από τους πελάτες,. Το παραπάνω ποσό αφορά ογδόντα εννέα (89) περιπτώσεις επιστροφών (πολύ μικρής αξίας της κάθε μίας, που ξεκινά από 2,10 €) κυρίως ληγμένων γαλακτοκομικών προϊόντων. Οι επιστροφές αυτές καλύπτονται συνοδευτικά, από το Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής που συνοδεύει τα αγαθά κατά την διανομή τους με τα ΦΙΧ αυτοκίνητα της επιχείρησης, αφού στην ουσία γίνεται αντικατάσταση των ληγμένων με νέα προϊόντα. Ο έλεγχος δεν παραθέτει συγκεκριμένες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που να στηρίζουν την άποψή του και συνακόλουθα χωρίς νόμιμη αιτιολογία και άνευ νομικού ερείσματος προχώρησε στο ανωτέρω (άκυρο) υπολογισμό, δια της ως άνω αναφερόμενης πρόσθεσης ποσού 2.416,57 € στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Γ. Ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 14.024,16 €. Στο παραπάνω ποσό περιλαμβάνονται μεταξύ των άλλων και οι παρακάτω λογιστικές διαφορές:

α/α	Περιγραφή λογιστικής διαφοράς	ΑΞΙΑ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		
1	Δεν προσκομίστηκαν στο έλεγχο παραστατικό ή παραστατικά αξίας 6.133,77 € (με ΦΠΑ 19%)	6.133,77
2	Δεν προσκομίστηκαν στο έλεγχο παραστατικό ή παραστατικά αξίας 175,23 € (με ΦΠΑ 9%)	175,23
3	Δεν προσκομίστηκαν στο έλεγχο παραστατικό ή παραστατικά αξίας 300,49 € (άνευ ΦΠΑ)	300,49
4	ΤΠ-ΔΑ/9-10-2007, εκδότης αφορά πάγιο εξοπλισμό Η/Υ, που καταχωρήθηκε ως δαπάνη, καθαρής αξίας 2.308,00 €.	2.308,00
ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		
5	ΤΠ-ΔΑ/10-12-2007, εκδότης καθαρής αξίας 59,20 € αφορά αγορά ανταλλακτικού αυτοκινήτου, χωρίς αριθμό κυκλοφορίας	59,20
6	ΑΠΥ/19-10-2007, εκδότης, καθαρής αξίας 1.000,00 € αφορά επισκευή μηχανής αυτοκινήτου, χωρίς αριθμό κυκλοφορίας	1.000,00
7	ΤΠ-ΔΑ/19-10-2007, εκδότης, καθαρής αξίας 163,00 € αφορά αγορά ανταλλακτικών αυτοκινήτου, χωρίς αριθμό κυκλοφορίας	163,00
8	ΑΠΥ/19-9-2007, εκδότης, καθαρής αξίας 340,00 € αφορά επισκευή μηχανής αυτοκινήτου, χωρίς αριθμό κυκλοφορίας	340,00
9	ΤΠ-ΔΑ/19-9-2007, εκδότης, καθαρής αξίας 144,00 € αφορά αγορά ανταλλακτικών αυτοκινήτου, χωρίς αριθμό κυκλοφορίας	144,00
10	ΑΠΥ ../21-9-2007, εκδότης ΑΕ, καθαρής αξίας 264,69 €, που αφορά έξοδα φιλοξενίας στην ημεδαπή του ιδίου και δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη.	264,69
	ΣΥΝΟΛΟ	10.888,38

- Στις με α/α 1, 2 & 3 περιπτώσεις του παραπάνω πίνακα, ο έλεγχος συλλήβδην απορρίπτει δαπάνες με συγκεντρωτικά ποσά, με την αιτιολογία ότι δεν επιδείχθηκαν παραστατικά, χωρίς να αναγράφει συγκεκριμένα τα παραστατικά που δεν επιδείχθηκαν. Για τις δαπάνες αυτές θα μπορούσαν να είχαν ληφθεί από τους αντίστοιχους προμηθευτές επικυρωμένα αντίγραφα των παραστατικών.
- Η με α/α 4 περίπτωση (λογιστική διαφορά) του παραπάνω πίνακα, αφορά αγορά Η/Υ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 § 5 του Π.Δ.299/2003, Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία. Συνεπώς νομίμως έγινε η έκπτωση της αξίας του Η/Υ μέσα στην χρήση.
- Οι με α/α 5, 6, 7, 8 & 9 περιπτώσεις του παραπάνω πίνακα αφορούν αγορές ανταλλακτικών και επισκευές φορτηγών αυτοκινήτων, για τις οποίες επιδείχθηκαν τα νόμιμα παραστατικά φορολογικά στοιχεία. Ο έλεγχος απέρριψε τις παραπάνω δαπάνες, με την αόριστη αιτιολογία ότι στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός του αυτοκινήτου, χωρίς να παραθέτει συγκεκριμένες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, βάσει των οποίων απέρριψε τις παραπάνω δαπάνες. Για τις αριθ. 6, 7, 8 & 9 από τις παραπάνω περιπτώσεις, επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα από το Βιβλίο Εισερχομένων Αυτοκινήτων του εκδότη των στοιχείων . . ., από το οποίο προκύπτουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία (ημερομηνίες, αριθμοί κυκλοφορίας), που απαιτούνται προκειμένου να διαπιστωθεί ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες αφορούν αυτοκίνητα της επιχείρησης.
- Η με α/α 10 περίπτωση του παραπάνω πίνακα, δεν αφορά έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας, αλλά

δαπάνη για διαμονή του ιδίου επιχειρηματία στην Αθήνα, όπου είχε μεταβεί για σκοπούς της επιχείρησης (οι περισσότεροι από τους προμηθευτές εδρεύουν στην Αθήνα) και ανατιολόγητα ο έλεγχος την χαρακτήρισε ως μη παραγωγική δαπάνη.

2. Μη σύννομη αιτιολογία των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής- πλημμελής απόδειξη του ισχυρισμού περί χαρακτηρισμού των βιβλίων ως «ανακριβών». Μη σύννομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών.

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, στην απογραφή της 31/12/2007, τέσσερα (4) είδη, απογράφηκαν με ποσότητες μεγαλύτερες από τις πραγματικές. Το γεγονός αυτό συνέβη διότι στις καρτέλες των ειδών που η επιχείρηση τηρεί μηχανογραφικά από λάθος του προγράμματος, μεταφέρθηκαν τα υπόλοιπα της 31/12/2006 στην νέα χρήση 2007, ακριβώς με διπλάσιες ποσότητες. Η διαφορά ποσοτήτων μεταξύ φυσικού υπολοίπου 31/12/2007 και απογραφής 31/12/2007, είναι ακριβώς όση και η απογραφή της 31/12/2006. Δεν συνέβη το ίδιο και με τις αξίες, οι οποίες μεταφέρθηκαν κανονικά (χωρίς διπλασιασμό). Ο έλεγχος δεν προσδιόρισε το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 § 7 του Π.Δ.186/1992, και ως εκ τούτου δεν αιτιολογείται επαρκώς η προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Περαιτέρω, ουδεμία παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καταλογίστηκε από τον έλεγχο, σχετικά με την διαπιστωθείσα ανακρίβεια στην απογραφή της 31/12/2007.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό.

- ο Ως προς την εξαίρεση των δαπανών που αφορούν τόκους δανείων και λοιπά τραπεζικά έξοδα
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **31§1 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.)** όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο: «1. Το καθαρό εισοδημάτων επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης.....».
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **31§15 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.),** όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο: «15.Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης».
- **Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκπτωση των τόκων από τα

ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι νόμιμη, καθώς στηρίζεται σε νόμιμα τραπεζικά παραστατικά έγγραφα, τα οποία καταχωρήθηκαν εκπρόθεσμα στον μήνα Ιανουάριο της επόμενης χρήσης 2008. Ο ισχυρισμός ωστόσο αυτός δεν επαληθεύεται, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο, αλλά ούτε και στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής, τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, χρήσεως 2008, προκειμένου να διαπιστωθεί η καταχώρηση των επίμαχων δαπανών, προϋπόθεση απαραίτητη για την έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος προσέθεσε στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης 2007 τις εν λόγω δαπάνες, παρόλο που στηρίζονται σε νόμιμα παραστατικά, καθώς δεν επαληθεύτηκε η καταχώριση αυτών στα επίσημα βιβλία της επιχείρησης.

- Ως προς την προσθήκη της αξίας των επιστροφών εμπορευμάτων, συνολικού ύψους 2.416,57€, στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.
- **Επειδή,** στο άρθρο 30 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: 1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.....»
- **Επειδή,** στο άρθρο 2§1 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».
- **Επειδή,** στο άρθρο 11§1,2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «1.Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών) 2. σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοση του,.....».

- **Επειδή**, στο άρθρο **12§13 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις».

- **Επειδή**, στο άρθρο **12 του Κεφαλαίου Γ της ΠΟΛ 3/1992** ορίζονται τα εξής: «12.11.2. Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις: α).....β)..... γ) Για τις επιστροφές πωληθέντων αγαθών.Στο σημείο αυτό, επισημαίνουμε ότι η εγκύκλιός μας Ε . 13779/ 73/ ΠΟΛ.33/31.1.1980, που αναφέρεται στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία στις περιπτώσεις επιστροφής ακατάλληλου γάλακτος, ανακαλείται. Συνεπώς, στο εξής για τις περιπτώσεις αυτές θα εκδίδονται τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία και με τον τρόπο και τις προϋποθέσεις που αυτός προβλέπει. Ειδικότερα, όταν ο επιτηδευματίας εισαγωγέας ή αγοραστής γάλακτος, βάσει συμφωνιών, παραδίδει ακατάλληλο γάλα όχι στον πωλητή, αλλά σε τρίτο πρόσωπο (π.χ. γενικό αντιπρόσωπο) από τον οποίο λαβαίνει την αξία κόστους του παραδιδόμενου γάλακτος, θα εκδίδονται από τον παραδίδοντα δελτίο αποστολής για τη διακίνηση και στη συνέχεια τιμολόγιο ή μόνο τιμολόγιο-δελτίο αποστολής, δεδομένου ότι δεν νοείται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από πρόσωπο που δεν είχε εκδώσει, για τη συγκεκριμένη συναλλαγή, προγενέστερα τιμολόγιο για την πώληση των αγαθών».

Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 2.416,57€ αφορά (89) περιπτώσεις επιστροφών, πολύ μικρής αξίας, κυρίως ληγμένων γαλακτοκομικών προϊόντων. Οι επιστροφές αυτές, σύμφωνα με τον ίδιο, καλύπτονται συνοδευτικά, από το Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής που συνοδεύει τα αγαθά κατά την διανομή τους με τα ΦΙΧ αυτοκίνητα της επιχείρησης, αφού στην ουσία γίνεται αντικατάσταση των ληγμένων με νέα προϊόντα.

Από τις διατάξεις ωστόσο, του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δεν προβλέπεται η ανωτέρω περιγραφείσα διαδικασία. Αντιθέτως, η σχετική εγκύκλιος, που εκδόθηκε στο πλαίσιο ερμηνείας του νόμου, (ΠΟΛ 3/1992) αναφέρεται διακεκριμένα στις περιπτώσεις επιστροφής ακατάλληλου γάλακτος, όπου ο εκάστοτε επιτηδευματίας οφείλει να εκδίδει τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε στα ακαθάριστα έσοδα της περιόδου 2007 το ποσό των 2.416,57€, δεδομένου για τις συναλλαγές αυτές δεν επιδείχθηκαν τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. δελτία αποστολής.

- ο Ως προς τις λογιστικές διαφορές 1,2 & 3 του πίνακα που αφορούν μη προσκομισθέντα στον έλεγχο

παραστατικά δαπανών.

- **Επειδή,** στην **ΠΟΛ 1005/14-1-2005** - *Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία*- αναφέρονται τα εξής: «Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 6004/96)»
- **Επειδή,** στην **ΠΟΛ 1029/17-2-2006** -*Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία* - αναφέρονται τα εξής : «Δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (Σ.τ.Ε. 3486/1992)».
- **Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αλλά ούτε και στο πλαίσιο της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, παραστατικά δαπανών συνολικού ύψους 6.609,49€, αναλυτική κατάσταση των οποίων, επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ορθώς ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τις εν λόγω δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

ο Ως προς την λογιστική διαφορά Νο. 4 του πίνακα που αφορά αγορά πάγιου εξοπλισμού -Η/Υ.

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **31§1 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.)** όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο: «1. Το καθαρό εισοδημάτων επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:.... στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές έγγραφες, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση

κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.....».

- **Επειδή,** στο κεφάλαιο «Αποσβέσεις παγίων» της **ΠΟΛ 1005/14-1-2005** ορίζεται ότι: 1. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη χρήση 2003 με τους συντελεστές που ορίζονται στο π.δ. 299/2003, ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης των παγίων. (1103610/16488/Γ0012/ ΠΟΛ:1122/19-11-2003).
- **Επειδή,** στο άρθρο **11§5 του Π.Δ. 299/2003** ορίζεται ότι: «5.Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε εικοσιτέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. Αν τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε τριάντα τέσσερα τοις εκατό (34%) και σαράντα τοις εκατό (40%) αντίστοιχα. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. **Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία».**
- **Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων στην χρήση 2007 προέβη σε αγορά πάγιου εξοπλισμού για την επιχείρηση του και συγκεκριμένα ενός ολοκληρωμένου συστήματος ηλεκτρονικού υπολογιστή συνολικής αξίας 2.746,52€ (καθαρή αξία 2.308,00€ πλέον Φ.Π.Α. 438,52€), λαμβάνοντας το με αρ./09-10-2007 δελτίο αποστολής- τιμολόγιο εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ.
- **Επειδή,** από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν υπήρξε υπόνοια ότι το ανωτέρω πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν αξιοποιήθηκε στο πλαίσιο πραγμάτωσης του παραγωγικού σκοπού της επιχείρησης ή ότι αξιοποιήθηκε σε μεταγενέστερη χρήση.

- **Επειδή**, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι το συγκεκριμένο πάγιο περιουσιακό στοιχείο μπορούσε να αποσβεστεί εφάπαξ κατά την χρήση στην οποία τέθηκε σε παραγωγική λειτουργία, ήτοι το 2007. Κατά συνέπεια ορθώς ο προσφεύγων εξέπεσε την καθαρή αξία αγοράς αυτού (2.308,00€) από την διαχειριστική περίοδο 2007 και ο ισχυρισμός περί μη σύννομης εξαίρεσής του από τις εκπιπτόμενες δαπάνες της χρήσης γίνεται αποδεκτός.

ο Ως προς τις λογιστικές διαφορές Νο. 5, 6, 7, 8 & 9, που αφορούν αγορές ανταλλακτικών και επισκευές φορτηγών αυτοκινήτων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **31§1 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.)** όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο: «1. Το καθαρό εισοδημάτων επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:.... β) **Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων....**»
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση από το έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, με αποτέλεσμα να μη αποδεικνύεται η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών.

α/α	Φορολογικό Στοιχείο	Εκδότης	Καθαρή αξία
1	ΑΠΥ/19-10-2007	 του ΑΦΜ,,	1.000,00
2	ΤΠ-ΔΑ/19-10-2007	. . του ΑΦΜ,	163,00
3	ΑΠΥ/19-9-2007	. . του ΑΦΜ,	340,00
4	ΤΠ-ΔΑ/19-9-2007	. . του ΑΦΜ,	144,00
5	ΤΠ-ΔΑ /10-12-2007	 ΑΦΜ	59,20

Όσον αφορά το ΤΠ-ΔΑ/10-12-2007 εκδόσεως, καθαρής αξίας 59,20 € ορθώς ο έλεγχος το εξαίρεσε από τις εκπιπτόμενες δαπάνες της περιόδου, δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η εν λόγω δαπάνη σχετίζεται με κάποιο από τα αυτοκίνητα της επιχείρησης.

Περαιτέρω, όσον αφορά τα υπόλοιπα τέσσερα τιμολόγια ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφο

των σελίδων 50 & 51 του βιβλίου εισερχομένων αυτοκινήτων του εκδότη των τριών εκ των τεσσάρων τιμολογίων . . του με ΑΦΜ, από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα: 1) Στην σελίδα 50 του Βιβλίου Εισερχομένων καταχωρήθηκε το υπ' αρ. ΦΙΧ αυτοκίνητο του προσφεύγοντος με ημερομηνία εισόδου και εξόδου την 19/9/2007 2) Στην σελίδα 51 του Βιβλίου Εισερχομένων καταχωρήθηκε το υπ' αρ. ΦΙΧ αυτοκίνητο του προσφεύγοντος με ημερομηνία εισόδου την 11/10/2007 και εξόδου την 19/10/2007.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, λόγω της ταύτισης των ημερομηνιών και ελλείψει δεύτερης καταχώρησης στην ίδια ημερομηνία, ότι τα δύο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ΑΠΥ/19-09-2007 και ΑΠΥ/19-10-2007) ταυτίζονται με τις καταχωρήσεις αυτές, στις οποίες εμφανίζονται οι αριθμοί κυκλοφορίας ΦΙΧ της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Στα πλαίσια δε της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψιν ότι τα ΤΠ-ΔΑ/19-10-2007 και ΤΠ-ΔΑ/19-9-2007, που αφορούν αγορές ανταλλακτικών, εκδόθηκαν στις ίδιες ημερομηνίες παροχής υπηρεσιών συντήρησης ή επισκευής, από τον ίδιο εκδότη των τιμολογίων παροχής στη μία περίπτωση και από γειτονική επιχείρηση στην άλλη, γίνεται αποδεκτό ότι αυτά αφορούν δαπάνες συντήρησης και επισκευής επαγγελματικών οχημάτων της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, αναφορικά την μη νόμιμη εξαίρεση των ανωτέρω τιμολογίων από τις εκπιπτόμενες δαπάνες της περιόδου γίνεται *εν μέρει αποδεκτός* για τα τέσσερα εκ των πέντε φορολογικών στοιχείων (ΑΠΥ/19-10-2007, ΤΠ-ΔΑ/19-10-2007, ΑΠΥ/19-9-2007 & ΤΠ-ΔΑ/19-9-2007) συνολικής καθαρής αξίας 1.647,00€

ο Ως προς την λογιστική διαφορά Νο. 10 που αφορά δαπάνη διανυκτέρευσης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **31§1 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.)** όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο: «1. Το καθαρό εισοδημάτων επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:.... σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής..... Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης».
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ορθώς ο φορολογικός έλεγχος εξαίρεσε δαπάνη καθαρής αξίας 264,69€, δεδομένου ότι αφορά διανυκτέρευση του προσφεύγοντος σε ξενοδοχείο στο εσωτερικό της χώρας, η οποία δεν συμπεριλαμβάνεται στις εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 31 του Ν. 2238/94. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς την συγκεκριμένη

δαπάνη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό.

- **Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92:** Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δ) ε) στ)ζ) η) θ) 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 **30 παρ. 7 του Π.Δ 186/92:** «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.....».
- **Επειδή,** στην υπό εξέταση περίπτωση από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα: Στο θεωρημένο Βιβλίο Απογραφής της 31-12-2007, ο προσφεύγων απέγραψε 1.091 είδη εμπορευμάτων. Ο έλεγχος επέλεξε τέσσερα (4) είδη, προκειμένου να διενεργηθεί κλειστή αποθήκη. Ένα από τα είδη αυτά δεν κινήθηκε καθόλου μέσα στην χρήση. Παρόλα αυτά παρουσίαζε ακριβώς διπλάσια ποσότητα απογραφής από αυτή της 31-12-2006 και ελαφρώς διαφοροποιημένη συνολική αξία υπολοίπου. Στα υπόλοιπα είδη πραγματοποιήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης και τα αποτελέσματα ήταν ακριβώς ίδια με το παραπάνω αναφερόμενο πόρισμα. Σε κανένα είδος δεν διαπιστώθηκε ότι αποκρύπτονταν πωλήσεις, ούτε και αγορές. Μετά από επικοινωνία με τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος ενημερώθηκε πως σε όλα τα είδη εμπορευμάτων υπάρχει στην 31-12-2007 πλεόνασμα κάθε φορά η απογραφή της 31-12-2006.

Οι ποσοτικές διαφορές που διαπίστωσε ο έλεγχος στην απογραφή της 31/12/2007, βάσει των οποίων κρίθηκαν τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή, αποτυπώνονται ακολούθως:

Κωδικός	Απογραφή 31-12-06	Αγορές 2007	Πωλήσεις 2007	Φυσικό υπόλοιπο	Απογραφή 31-12-07	Διαφορά
.....	137	0	0	137	274	+137
.....	33	618	526	125	158	+33
.....	58,169	207,569	215,293	50,445	108,610	+58,165
.....	66	224	213	77	143	+66

Ο έλεγχος επίσης επισημαίνει ότι δεν ακολουθήθηκε από τον προσφεύγοντα καμία από τις εγκεκριμένες μεθόδους αποτίμησης στην απογραφή της 31-12-2007, ενδεχομένως και στην απογραφή της 31-12-2006.

- **Επειδή**, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχετ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχετ. ΣΤΕ 3557/2000).
- **Επειδή**, στο 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**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων))
- **Επειδή**, ούτε από την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., αλλά ούτε και από τα στοιχεία φακέλου προκύπτει με βεβαιότητα το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, που απορρέει από την διαπιστωθείσα ανακρίβεια της απογραφής της 31/12/2007. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 30 § 7 του Π.Δ.186/1992, προκειμένου η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο πράξη (ανακριβής καταχώρηση της απογραφής σε τέσσερα είδη) να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας θα πρέπει να υπερβαίνει είτε το ποσό των 30.000€, είτε το ποσοστό του 3% των

ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης , ήτοι $1440.175,71\text{€} \cdot 3\% = 43.205,27\text{€}$.

Οι αόριστοι ισχυρισμοί εκ μέρους της φορολογικής αρχής περί μη ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων και επέκτασης της ποσοτικής ανακρίβειας της απογραφής και σε άλλα είδη, χωρίς την διενέργεια συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεν δύναται να λειτουργήσουν επαρκώς, έτσι ώστε στοιχειοθετηθεί με βεβαιότητα το ύψος της αποκρυβείσας αξίας και κατ' επέκταση η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση η ανυπαρξία διαπιστωμένης παράβασης Κ.Β.Σ. έως το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης δεν στοιχειοθετεί την ανακρίβεια της απογραφής της 31/12/2007.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν δυνατές και πραγματοποιήθηκαν από την φορολογική αρχή.
- **Επειδή** κατά συνέπεια, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ. 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή την ελεγχόμενη χρήση 2007, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της ανακρίβειας της απογραφής χωρίς παράλληλη εκτίμηση της αποκρυβείσας αξίας.

Ως εκ τούτου τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 κρίνονται με την παρούσα απόφαση επαρκή και ακριβή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπ' αρ./-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ., Α.Φ.Μ., ως προς την κρίση των βιβλίων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και ως προς τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές και την τροποποίηση της υπ' αρ. .../-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 (οικ. έτους 2008), ως εξής:

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα							
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	18.470,45		81.029,78		55.867,68		-25.162,10
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	18.470,45		81.029,78		55.867,68		-25.162,10
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	-2.791,50		-2.791,50		-2.791,50		
Υπόλοιπο	15.678,95		78.238,28		53.076,18		-25.162,10
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Αθροισμα	15.678,95		78.238,28		53.076,18		-25.162,10
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	15.678,95		78.238,28		53.076,18		-25.162,10

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ- ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	15.678,95	78.238,28	53.076,18	-25.162,10
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-1.295,56			
	Χρεωστικό ποσό		21.702,85	11.857,25	9.845,60
Προκαταβολή φόρου		578,55	578,55	578,55	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			27.598,09	15.783,37	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Μείωση επιστροφής φόρου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		49.879,49	28.219,17€	-21.660,32
	για επιστροφή	-717,01€			

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της