



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 13/5/2016

Αριθμός απόφασης: 467

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της

Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 15/1/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ 082831596, με έδρα την Αλεξανδρούπολη, στην οδό, κατά της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 15/1/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», 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 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, λόγω ανακρίβειας, φόρος αξίας 65.189,66 €, στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 -31/12/2008.

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρήση 2008, όπου διαπιστώθηκε ότι στο βιβλίο απογραφών, τόσο του κεντρικού όσο και των υποκαταστημάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, καταχωρήθηκαν εμπορεύματα σε μεγάλη έκταση χωρίς να διακρίνονται ποιοτικά, δηλαδή κατ' είδος, ποσότητα και αξία, αλλά κατά τρόπο γενικό και αόριστο με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Εκ του λόγου αυτού, τα βιβλία της

προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 και ο έλεγχος προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2008, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν υπάρχει παράβαση περί την απογραφή όταν τα είδη δεν εξειδικεύονται – Βάρος απόδειξης στην Δ.Ο.Υ..
2. Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων, διότι δεν προκύπτει το ανέφικτο του ελέγχου, δεδομένου του πολύ μικρού ποσοστού των εμπορευμάτων που απογράφηκαν χωρίς εξειδίκευση.
3. Η αναγραφή αναλυτικά των ειδών με χρήση κωδικών επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει αποθήκη.
4. Έλλειψη της ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της πράξης.
5. Παραβίαση της αρχής της αιτιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Εγκρίθηκε ο συγκεκριμένος τρόπος απογραφής των εμπορευμάτων από τον τακτικό έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση το 2001 και αφορούσε τα έτη 1997, 1998, 1999 και 2000.
6. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφυγής

Επειδή, στο άρθρο 27 περί απογραφής του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «3. Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώριση η οποία περιλαμβάνει το είδος τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα αυτού, καθώς και η συνολική του αξία.».

Επειδή, στο άρθρο 28 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «1. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα

ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, αντίστοιχα. Για την αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.»

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 3 παρ. 3 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι : « Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικό ή αθροιστικό.». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, απαιτείται τα αγαθά να αναγράφονται κατά την ουσιώδη ποιοτική διάκρισή τους, δηλαδή ούτε κατά τη γενική τους κατηγορία ούτε κατά την τελευταία ποιοτική διάκρισή τους. Κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη, για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών, είναι τα οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του είδους που επηρεάζουν σημαντικά τουλάχιστον την ποσοτική απόδοση ή τη διαμόρφωση του κόστους ή την τιμή πώλησης, μεμονωμένα ή αθροιστικά. Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Επειδή, απογραφή είναι η λεπτομερής καταχώρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της οντότητας που υπάρχουν τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή που διενεργείται η απογραφή. Η απογραφή βάσει των κανόνων της Λογιστικής απαιτείται να είναι λεπτομερής και πραγματική, να απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης διότι με αυτήν επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία και ο πραγματικός προσδιορισμός του εξαγόμενου λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς) της χρήσης (Εγκ.Υπ.Οικ. 117/1968 και 40/1977).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα καταχωρούσε στο βιβλίο απογραφών προϊόντα χωρίς να διακρίνονται κατά είδος και ποσότητα, αλλά καταχωρούνταν με την ένδειξη «ΔΙΑΦΟΡΑ» σε μεγάλη έκταση. Οι ποσότητες προϊόντων αξίας 48.179,80 € που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου είναι ενδεικτικές, καθώς από το βιβλίο απογραφών προκύπτει ότι οι ποσότητες των προϊόντων που περιγράφονταν ως «ΔΙΑΦΟΡΑ» είναι πολύ μεγάλες, ήτοι αξίας 809.422,16 € επί συνόλου αποθεμάτων λήξης αξίας 2.230.928,86 €, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2008, ανέρχονται στο ποσό του 1.085.679,88 €. Ενδεικτικά, αναφέρουμε ότι στην απογραφή των υποκαταστημάτων 4 και 5, τα προϊόντα με την περιγραφή «ΔΙΑΦΟΡΑ» αφορούν σχεδόν στο σύνολο της απογραφής τους. Συνεπώς από τα παραπάνω συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων, οι οποίες αξιολογούμενες συνολικά από την φορολογική αρχή δεν επιτρέπουν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη χρήση 2008 (βλ. σχ. ΣτΕ 63/2000, 1056/2002, 2456/2003, 2381/2001).

Ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφυγής

Επειδή, στο άρθρο 30 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : «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: ...β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,... 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, 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...7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μέγεθος 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. 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.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1024/2007 «Κοιν. Διατάξεων άρθρων 27-35 Ν.3522/06 σχετικών με Κ.Β.Σ., ΦΗΜ, πρόστιμα» ορίζεται : «Παράγραφος 31.5. Λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται οι περιπτώσεις β', ε' και η' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 και προστίθεται στο ίδιο εδάφιο περίπτωση θ' αναφορικά με τις πράξεις ή παραλείψεις που αποτελούν λόγο ανακρίβειας των βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας. Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις: Α) Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης β' ορίζεται ρητά ότι λόγο ανακρίβειας των βιβλίων αποτελεί η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ποσοτικά των αποθεμάτων ή η ανακριβής καταχώρηση αυτών ως προς την ποσότητα. Η έννοια της μη καταχώρησης των αποθεμάτων ποσοτικά αφορά τη μη καταχώρηση ορισμένων από αυτά (επιλεκτική ή μη). Η μη καταχώρηση όλων των αποθεμάτων αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων σύμφωνα με τη νέα περίπτωση θ' (μη τήρηση καταστάσεων ποσοτικής καταχώρισης αποθεμάτων). Έτσι με τη νέα διάταξη δεν αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων αλλά λόγο ανεπάρκειας η μη καταχώριση στο βιβλίο απογραφών όλων των άλλων (πλην αποθεμάτων) περιουσιακών στοιχείων ή η ανακριβής καταχώρηση αυτών. Συνεπώς η τήρηση βιβλίου απογραφών στο οποίο έχουν καταχωρηθεί μόνο τα αποθέματα κατά ποσότητα και αξία,

χωρίς να έχουν καταχωρηθεί ορισμένα ή όλα από τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, δεν αποτελεί πλέον λόγο ανακρίβειας των βιβλίων αλλά λόγο ανεπάρκειας αυτών σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 30....

31.6.1. Προϋποθέσεις κρίσης του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών. 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. β) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις στ' και θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή για την ύπαρξη της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 30.».

Επειδή, η καταχώρηση των αποθεμάτων στην απογραφή κατά γενική κατηγορία και όχι κατά είδος συνιστά πλημμέλεια του βιβλίου απογραφών (ΣΤΕ 2361/1980). Η μη αναγραφή των αγαθών κατά την ποιοτική τους διάκριση, σε τόση μεγάλη έκταση, συνιστά αδυναμία προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος (ΣΤΕ 2004/76, 2355/80). Επομένως, ορθώς ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τη χρήση 2008.

Ως προς τον τρίτο λόγο της προσφυγής

Επειδή, για τη κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων της επιχείρησης δεν λήφθηκε υπόψη η μη αναγραφή κωδικών στην απογραφή των προϊόντων αλλά η μη ποιοτική διάκρισή τους σε μεγάλη έκταση και συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα καταχωρήθηκαν κατά τρόπο γενικό και αόριστο, άλλοτε με κωδικούς, άλλοτε με το είδος και άλλοτε με το χαρακτηρισμό «ΔΙΑΦΟΡΑ». Επομένως, αλυσιτελώς προβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός και για το λόγο αυτό απορρίπτεται.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της προσφυγής

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη

περίπτωση, στην από 17/12/2015 έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (σελίδες 17-18), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της και γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της προσφυγής

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της, για το λόγο ότι ο έλεγχος τον οποίο επικαλείται αφορά στις χρήσεις 1997, 1998, 1999 και 2000 και όχι στη χρήση 2008 κατά την οποία αποδεδειγμένα η απογραφή των προϊόντων έγινε με τελείως ασαφή τρόπο ώστε να μη μπορεί να προσδιοριστεί το λογιστικό αποτέλεσμα και επομένως ο ισχυρισμός της περί παραβίασης της αρχής της αιτιολογημένης εμπιστοσύνης αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως προς τον έκτο λόγο της προσφυγής

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Στην υπό κρίση περίπτωση, η ανακριβής καταχώρηση των αποθεμάτων της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι πολύ μεγάλης έκτασης, της τάξεως του 74,56% - και όχι του 2,1% όπως αλυσιτελώς ισχυρίζεται η ίδια – των ακαθάριστων εσόδων, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επομένως, το ποσό του φόρου που επιβλήθηκε κατόπιν του προβλεπόμενου από τον νόμο εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν είναι δυσανάλογο προς την διαπιστωθείσα παράβαση ώστε να παραβιάζεται η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/12/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/1/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ
.....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την
παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):**

Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)

Διαφορά φόρου	29.631,66
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	35.558,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	65.189,66

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή
απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός
είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).