



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/02/2019

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

Αριθμός απόφασης: 397

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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'/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. Την από 19/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ. /13.09.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ./13.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

γ) της υπ' αριθ./13.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./13.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ./13.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) και την υπ' αριθ./13.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 19/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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./13.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 3.715,73€, λόγω α) μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία οκτώ (-8-) φορολογικών στοιχείων πωλήσεων ή εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 6 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), συνολικής καθαρής αξίας 3.262,91€, β) ανακριβούς καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία δύο (-2-) φορολογικών στοιχείων αγορών ή εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 6 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), συνολικής ανακριβούς αξίας 124,39€, γ) ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών, για αξία 12.228,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και δ) μη έκδοσης ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 10.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων από τις περ. στ' και ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι $(3.262,91\text{€} \times 25\%) + (600,00\text{€} \times \frac{1}{3}) + (600,00\text{€} \times \frac{1}{3}) + (10.000,00\text{€} \times 25\%)$.

Με την υπ' αριθ./13.09.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 11.964,84€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 11.813,20€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 930,26€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 24.708,30€, λόγω α) ανακριβούς μεταφοράς των καταχωρηθεισών δαπανών από τα βιβλία στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ (διαφορά ύψους 6.348,48€), β) μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία καταβληθέντων ενοικίων, συνολικού ποσού 3.000,00€, που κατά την κρίση του ελέγχου τούτο είχε σκοπό την απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και γ) συνολικής εκτίμησης των ακαθαρίστων εσόδων, των συνολικών δαπανών και της δηλωθείσας ζημίας, που ως αποτέλεσμα είχαν την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./13.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κύριος φόρος 10.755,71€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 9.853,32€, ήτοι συνολικό ποσό 20.609,03€, λόγω α) μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία οκτώ (-8-) φορολογικών στοιχείων πωλήσεων ή εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 3.262,91€ πλέον ΦΠΑ 746,49€, β) μη έκδοσης ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 10.000,00€, γ) ανακριβούς καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία δύο (-2-) φορολογικών στοιχείων αγορών ή εξόδων, συνολικής ανακριβούς αξίας ΦΠΑ 124,39€, δ) ανακριβούς μεταφοράς δεδομένων δαπανών των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ συνολικής καθαρής αξίας 6.348,48€ πλέον ΦΠΑ 1.460,15€, που ως αποτέλεσμα είχαν την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 13/09/2018 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΚΒΣ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 583/21.02.2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1. Μη νόμιμη η απόρριψη του ποσού 3.000,00€ λόγω μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία των καταβληθέντων ενοικίων μηνών Μαΐου, Ιουνίου, Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου 2012.
2. Εσφαλμένη η απόδοση της παράβασης της μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 10.000,00€. Η καταχώρηση στην υποβληθείσα δήλωση της αξίας των αποθεμάτων βάσει πραγματικής αποτίμησης των αποθεμάτων αντί της αποτίμησης των

αποθεμάτων λήξης ως ποσοστού 10% επί των αγορών χρήσης δεν συνιστά απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

3. Μη νόμιμος και αναπαισολόγητος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών. Αντικειμενική δυνατότητα εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος.
4. Εσφαλμένος ο υπολογισμός του ΦΠΑ εκρών λόγω πραγματικής καταβολής μεγαλύτερου ποσού από το ποσό που προέκυψε βάσει δηλώσεων.
5. Μη νόμιμη η απόδοση παράβασης ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 31 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... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης...».

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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 13/09/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της καταβληθέντα μισθώματα των μηνών Μαΐου, Ιουνίου, Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου του έτους 2012, ποσού 750,00€ έκαστου μηνός, ήτοι συνολικού ποσού 3.000,00€ κι ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατή η έκπτωση της εν λόγω δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως ρητά ορίζει η παρ. 14 του άρθρου 31 του ν.2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης απόρριψης καταβληθέντων ενοικίων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 6 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερβαίνουν το 10% (δέκα τοις εκατό) του γενικού ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας όπως αυτό ορίζεται από το άρθρο 4 του Κώδικα αυτού. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20η Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1134/2004 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒ.Σ. έχουν δε ως κύριο αντικείμενο των εργασιών τους (άνω του 50% του συνόλου των ακαθάριστων Εσόδων) μία από τις πιο κάτω δραστηριότητες, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και την κατάρτιση απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων) κατά την 31η Δεκεμβρίου 2004 και στο εξής:... 19. Ο Επιτηδευματίας που διατηρεί Εστιατόριο. Ζαχαροπλαστείο, Κέντρο Διασκέδασης, Μπαρ, Καφετέρια, κυλικείο, αναψυκτήριο και λοιπά συναφή...».

Επειδή, με το άρθρο 31 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: ... γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μια τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1038/2003 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων απλούστευσης και βελτίωσης της φορολογίας εισοδήματος διευκρινίστηκε ότι: «Με τις νέες διατάξεις σε όσες επιχειρήσεις, που τηρούν ακριβή και επαρκή βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την κρινόμενη χρήση είτε λόγω του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης (απαλλαγή με σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) είτε λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, για την εξεύρεση του κόστους πωληθέντων (λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών) λαμβάνεται ως απογραφή

έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των αγορών (εμπορευμάτων ή πρώτων υλών κλπ) της προηγούμενης χρήσης και ως απογραφή λήξης λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) αυτών των αγορών της τρέχουσας χρήσης. Με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται ότι, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής, αν διενεργηθεί από την επιχείρηση προαιρετική απογραφή (έναρξης-λήξης), ως αποθέματα έναρξης και λήξης λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από τις προαιρετικές απογραφές (πραγματικά αποθέματα) και όχι αυτά που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών (τεκμαρτά αποθέματα). Αν επιλεγθεί η προαιρετική σύνταξη απογραφής, τότε δημιουργείται για την επιχείρηση υποχρέωση σύνταξης τέτοιας απογραφής για μία τριετία από την σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης, διαφορετικά επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις της ν.2523/97 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, καίτοι απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίου απογραφής βάσει της ΠΟΛ. 1134/2004 Α.Υ.Ο.Ο. και προσδιορίζει την αξία των αποθεμάτων έναρξης και λήξης σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, συνέταξε ανεπίσημη (πρόχειρη) αποτίμηση των απογραφέντων αποθεμάτων λήξης, ήτοι σε αθεώρητο βιβλίο και προσδιόρισε την αξία αυτών στο ποσό των 31.535,32€ αντί της αποτίμησης των αποθεμάτων λήξης σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, με την εφαρμογή του ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών (τεκμαρτά αποθέματα), δη στο ποσό 21.535,32€. Την εν λόγω πραγματική μεν, ανεπίσημη δε αποτίμηση των απογραφέντων αποθεμάτων λήξης μετέφερε στην υποβληθείσα οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους πωληθέντων κατά το ποσό των 10.000,00€ και την αντίστοιχη ισόποση μείωση των λογιστικών κερδών. Η αποτίμηση των αποθεμάτων λήξης με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται στην περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 και υπάγεται η προσφεύγουσα δεν συνιστά απόκρυψη συναλλαγής υπό την έννοια της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης, όπως θα μπορούσε να ισχυριστεί ορθά η ελεγκτική αρχή σε περίπτωση αποκλίσεων στην ποσοτική απογραφή κατά τη διενέργεια συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων (μέθοδος κλειστής αποθήκης). Ως εκ τούτου, η ανακριβής αποτίμηση των αποθεμάτων λήξης δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο για τη φορολογία εισοδήματος και κατ' επέκταση φορολογητέα εκροή στο ΦΠΑ, ούτε επιφέρει κυρώσεις επί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και απόκρυψης συναλλαγής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιβολής παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

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, 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 αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων 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. Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.... 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. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 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 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 την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (διατάξεις των άρθρων 33α, 34 και 36 του ν.δ. 3323/1955, Α 143), για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων

του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το διοικητικό δικαστήριο να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή έκρινε τα βιβλία, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, ανακριβή, προβάλλοντας την αιτιολογία ότι η ανακριβής μεταφορά των καταχωρηθεισών δαπανών από τα βιβλία στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, η συνολική εκτίμηση των ακαθαρίστων εσόδων, των συνολικών δαπανών και της δηλωθείσας ζημίας και η μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία καταβληθέντων ενοικίων, συνολικού ποσού 3.000,00€, καθιστούν την εξαγωγή λογιστικού αποτελέσματος επισφαλή. Ωστόσο, από τις ανωτέρω παρατυπίες και παραλείψεις αφενός οι δύο πρώτες δεν εμπίπτουν στις περιοριστικές περιπτώσεις ανακρίβειας των βιβλίων ως ορίζονται στις διατάξεις της παρ.4 του

άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 αφετέρου η μη καταχώρηση της δαπάνης ενοικίου ποσού 3.000,00€, που σαφώς δεν είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και φορολογητέας ύλης, ανέρχεται σε ποσοστό 1,5% επί των ακαθαρίστων εσόδων και συνεπώς, εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 7 του ίδιου άρθρου περί κύρους των βιβλίων για πράξεις ή παραλείψεις μικρών οικονομικών μεγεθών. Ως εκ τούτου, τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος λογιστικώς, με την προσθήκη στα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη, ποσού αξίας 3.262,91€ (αποκρυβείσας ύλης), που αφορά εκδοθέντα στοιχεία εσόδων (καθαρή αξία) που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία και κατ' επέκταση δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και ποσού 6.348,48€ (λογιστικής διαφοράς), που προέκυψε από την ανακριβή μεταφορά δεδομένων δαπανών από τα τηρούμενα βιβλία στις προαναφερθείσες δηλώσεις. Αντιστοίχως, στην φορολογία ΦΠΑ, οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας υπολογίζονται σύμφωνα προς τα λογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ενώ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ 1.584,54€ φορολογητέων εισροών που μεταφέρθηκαν ανακριβώς από τα βιβλία στις δηλώσεις ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*Αντικείμενο του φόρου είναι:* α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής:... ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, ... β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, συμφωνά με τις διατάξεις του άρθρου 33... 2. Η διαφορά φόρου που

προκύπτει με τις παραπάνω δηλώσεις, αν είναι θετική και άνω των 3 ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54, αν είναι θετική μέχρι 3 ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, ενώ αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή...».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην από 13/09/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της οκτώ (-8-) φορολογικά στοιχεία πωλήσεων ή εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 3.262,91€ πλέον ΦΠΑ 746,49€ και ειδικότερα τα υπ' αριθ. 1683/15.01.2012, 1709/09.02.2012, 1970/30.10.2012, 15/24.11.2012 και 23/02.12.2012 ημερήσια δελτία Ζ, τις υπ' αριθ. 14/29.02.2012 και 15/29.02.2012 χειρόγραφες ΑΛΠ και το υπ' αριθ. 994/28.11.2012 Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής και ως εκ τούτου δεν μετέφερε το ανωτέρω ποσό στις φορολογητέες εκροές προκειμένου με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων ΦΠΑ να αποδοθεί ο αναλογούν φόρος εκροών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, από τα προσκομισθέντα δελτία ημερήσιας κίνησης (-Ζ-) δεν είναι δυνατό να διασταυρωθεί αν τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις και έχει αποδοθεί ο αναλογούν ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού του ΦΠΑ, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: «*Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής: α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα 300 (τριακόσια) ευρώ...».*

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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 13/09/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με στοιχεία δηλώσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, που αντλήθηκαν από το σύστημα υποστήριξης ελέγχου, η ηλεκτρονικώς υποβληθείσα δήλωση της παρ. 1 του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 της προσφεύγουσας αποκλίνει από τις δηλώσεις έξι (-6-) αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων τόσο σε πλήθος στοιχείων όσο και σε αξία και συγκεκριμένα προκύπτει διαφορά αξίας 12.228,00€.

Επειδή, ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση διενεργήθηκε από την ελεγκτική υπηρεσία προκειμένου να διαπιστωθούν οι λεπτομέρειες των σχετικών συναλλαγών που εμφανίζονται ως διαφορές στο υποσύστημα υποστήριξης ελέγχου με στοιχεία δηλώσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών και να αποδειχθεί η υποχρέωση από αυτήν να συμπεριλάβει τις υπό κρίση συναλλαγές στη συγκεντρωτική κατάσταση του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.. Οι καταγραφείσες διαφορές από το υποσύστημα υποστήριξης ελέγχου με στοιχεία δηλώσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, δίχως να συνοδεύονται από εμπεριστατωμένο, ειδικό, σαφές και τεκμηριωμένο πόρισμα, δε δύναται να στοιχειοθετήσουν α priori φορολογικές παραβάσεις της προσφεύγουσας, καθότι οι υπό κρίση διαφορές εντοπίστηκαν μόνο από τις δηλώσεις των τρίτων αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων για τις οποίες δεν προκύπτει ότι έχει διενεργηθεί έλεγχος και έχει διαπιστωθεί η ειλικρίνεια αυτών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας για την επιβολή της παράβασης της ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./19.10.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./13.09.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./13.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και
3. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./13.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Η υπ' αριθ./13.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	3.715,73 €	1.015,73 €	-2.700,00 €

Υπ' αριθ./13.09.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
		Εξωλογιστικά	Λογιστικά	
Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	197.120,20 €	237.310,12 €	200.383,11 €	-36.927,01 €
Καθαρά Κέρδη (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 14% προσαυξημένος κατά 40%, ήτοι 19,60%)		46.512,78 €		-46.512,78 €
Ζημία επιχείρησης	39.573,55 €		29.962,16 €	29.962,16 €
Φόρος Εισοδήματος		11.964,84 €		-11.964,84 €
Εισφορά αλληλεγγύης		930,26 €		-930,26 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	0,00 €
Φόροι τέλη που καταβλήθηκαν		650,00 €	650,00 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		6.447,55 €		-6.447,55 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013		5.365,65 €		-5.365,65 €
Σύνολο για καταβολή	650,00 €	24.708,30 €	0,00 €	-24.708,30 €

Η υπ' αριθ. /13.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	197.120,20 €	237.310,12 €	200.383,11 €	-36.927,01 €
Φορολογητέες εισροές	247.695,96 €	241.347,48 €	241.347,48 €	0,00 €
Φόρος εκροών	44.978,26 €	54.149,43 €	45.724,75 €	-8.424,68 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	44.978,26 €	43.393,72 €	43.393,72 €	0,00 €
Κύριος Φόρος	0,00 €	10.755,71 €	2.331,03 €	-8.424,68 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	0,00 €	5.377,86 €	1.165,52 €	-4.212,34 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	0,00 €	4.475,46 €	969,94 €	-3.505,52 €
Σύνολο για καταβολή	0,00 €	20.609,03 €	4.466,49 €	-16.142,54 €

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.