



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/04/2019

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

Αριθμός απόφασης: 901

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aae.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 από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ:

α) της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

γ) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

δ) της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 και την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.

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

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 πρόστιμο ποσού 11.615,54€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου καθαρής αξίας 46.462,16€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11, 12, 13 και 14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 13§1 του Ν. 4174/2013, που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. α της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 και την περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι $46.462,16\text{€} \times 25\% = 11.615,54\text{€}$.

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 10.019,27€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 9.324,93€ καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 928,96€, ήτοι συνολικό ποσό 20.273,16€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου καθαρής αξίας 46.462,16€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντα και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του.

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κύριος φόρος 14.440,10€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 13.439,40€, ήτοι συνολικό ποσό 27.879,50€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου καθαρής αξίας 46.462,16€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντα, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών.

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) από λογιστή, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000 και της ΠΟΛ 10058/2011, που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 4 του Ν. 2523/97 κύρωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από/2018 εκθέσεων προστίμου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 374/04.06.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση 2012.
2. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της χρήσης 2012
3. Μη νόμιμα, αυθαίρετα και εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, όχι μόνο στοιχεία του 2012 αλλά και στοιχεία του 2018 (τιμοκατάλογο του 2018), προκειμένου να προσδιορίσει τις πωλήσεις. Λανθασμένος ο συντελεστής μικτού κέρδους. Μεγάλες ποσότητες φαγητών που ετοιμάζονταν καθημερινά και κυρίως Σαββατοκύριακα και γιορτές, λόγω μη προσέλευσης των αναμενόμενων πελατών, καταστρέφονταν. Κατά την χρήση 2012 η ρετσίνα Μαλαματίνα (αντικείμενο του ελέγχου) πωλούνταν από την επιχείρηση του προσφεύγοντα σε τιμή κόστους (1,5 ευρώ με Φ.Π.Α.) Προς τούτο προσκομίζονται υπεύθυνες δηλώσεις εργαζομένων και θαμώνων της επιχείρησης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72§11 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, στο άρθρο **9§5 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **84§1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **57§1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες υπ' αρ. &2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αντίστοιχα, καθώς και οι υπ' αρ.&2018 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του Ν. 4337/15 και άρθρου 4 του Ν. 2523/97 αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Δράμας, εκδόθηκαν στις2018, ήτοι πριν την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο είχε λήξει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας δήλωσης οικ. έτους 2012 και της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα παραγραφής.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου και προστίμων στο υπό κρίση οικ. έτος 2013 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ.2 & 4 του Π.Δ 186/92**: « 2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.....4.Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο β) γ) δ) ε) στ) 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. 186/1992** ορίζεται ότι: «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) 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο **30§2γ του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «..... Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α), β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι: «..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).....Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, 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 (Σχ.ετ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994).

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 έως 31/12/2012 τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν

ανακριβή, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας προ Φ.Π.Α. 46.462,16€, παρατυπία μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης.

Συγκεκριμένα, η ως άνω απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος ανάγεται σε ποσοστό 29,49% επί των βάσει δήλωσης ακαθαρίστων εσόδων ύψους 157.548,97€ για την κρινόμενη περίοδο και συνεπώς ορθώς θεωρήθηκε από την φορολογική αρχή ότι επηρεάζεται σημαντικά ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω η προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2012 κρίνεται ορθή και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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....».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

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

Επειδή, με το άρθρο **67B του ν.2238/94** ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων...»

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες

αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, η τεχνική ελέγχου που εφαρμόσθηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο συσχετισμός μεταξύ αγορών και πωλήσεων με σκοπό τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, δεν καθιστά νομικώς πλημμελείς τις πράξεις που εκδόθηκαν με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ’ ενός μεν η τεχνική αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης, αφ’ ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η ελεγκτική αρχή, αφού διαπίστωσε την έλλειψη συνάφειας μεταξύ του συντελεστή μικτού κέρδους από πώληση εμπορευμάτων και των αντίστοιχων δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, έκρινε απαραίτητη τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων σε ότι αφορά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, αφού προσδιόρισε το ποσοστό κέρδους ανά είδος εμπορεύματος (ποτά, αναψυκτικά), ανήγαγε τις αναλώσεις των εμπορευμάτων (όπως προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις του οικείου οικ. έτους) σε πωλήσεις-ακαθάριστα έσοδα, βάσει του ελάχιστου ποσοστού κέρδους.

Συγκεκριμένα, για λόγους χρηστής διοίκησης και αποφυγής αμφισβητήσεων, ο έλεγχος έλαβε ως ποσοστό κέρδους, αυτό που αντιστοιχεί στο είδος με το μικρότερο περιθώριο (Ρεσίνα Μαλαματίνα) το οποίο με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων απαντώντας στο σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 προσδιορίστηκε στο 73% (καθαρή αξία αγοράς 1,17€ - καθαρή αξία πώλησης 2,03€)

Επειδή, τα λοιπά περιθώρια κέρδους πέραν του εμπορεύματος που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτά απεικονίζονται στον πίνακα της σελίδας 10 της οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. είναι ιδιαίτερα υψηλά και ξεπερνούν κατά πολύ το ποσοστό του 73%. Συγκεκριμένα, το είδος “Λεμονάδα ΈΨΑ” διαπιστώθηκε ότι πωλούνταν με περιθώριο κέρδους 307% (καθαρή αξία αγοράς 0,30€ - καθαρή αξία πώλησης 1,22€)

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο από το οποίο να προκύπτουν οι τιμές πώλησης των εμπορευμάτων στην διαχειριστική χρήση 2012 (τιμολόγια πώλησης, τιμοκατάλογο επιχείρησης).

Επειδή, από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εν χρήσει φορολογικής ταμειακής μηχανής (ημερ. Δελτία «Ζ») του έτους 2012 δεν προκύπτουν αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις τιμές πώλησης των εμπορευμάτων. Συγκεκριμένα από τα εκδοθέντα δελτία προκύπτουν τα συνολικά αποτελέσματα συναλλαγών – εσόδων ανά κατηγορία πωλήσεων, ήτοι για τις κατηγορίες προϊόντων και εμπορευμάτων. Από τα στοιχεία, ωστόσο, που εξέτασε ο έλεγχος, δη φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την επιχείρηση με Α.Φ.Μ....., διαπιστώθηκε πώληση εμπορευμάτων – ποτών με τιμή 2,50 € (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) (Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών Νο2012 σε αντικατάσταση εκδοθέντων Α.Λ.Π. Νο και Νο-2012).

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το είδος «Ρετσίνα Μαλαματίνα» την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2012 πωλούνταν, λόγω της οικονομικής κρίσης, σε τιμή κόστους, ήτοι 1,5 ευρώ με το Φ.Π.Α. δεν αποδεικνύεται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992), κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή από κανένα στοιχείο (πρωτόκολλο καταστροφής, βεβαίωση αρμόδιου φορέα κ.λπ.) δεν προκύπτει καταστροφή εμπορευμάτων κατά την διαχειριστική χρήση του 2012.

Επειδή τα εμπορεύματα, τα οποία διέθετε ο προσφεύγων προς κατανάλωση, ήτοι αναψυκτικά, μπίρες, ρετσίνα, ούζο, τσίπουρο, οίνους κ.λπ. δεν συγκαταλέγονται στα λεγόμενα ευπαθή προϊόντα με σύντομη ημερομηνία λήξης.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αχρήστευσης και καταστροφής σε καθημερινή βάση εμπορευμάτων που δεν καταναλώνονταν δεν αποδεικνύεται.

Επειδή οι παραγγελίες – παραδόσεις των εμπορευμάτων (μπύρες, κρασιά, αναψυκτικά, τσίπουρα, ούζα κ.λπ.) γίνονταν σε τακτική βάση και σε μικρή ποσότητα (σε τεμάχια).

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δράμας ο προσφεύγων δεν διαθέτει την κατάλληλη υποδομή και δεν έχει την δυνατότητα τήρησης σημαντικού αποθέματος εμπορευμάτων ιδιαίτερα σημαντικής αξίας (ανά μονάδα εμπορεύματος) Επιπλέον, πλησίον της επιχείρησης, λειτουργούν κάβες ποτών, ώστε να μπορεί να ανταπεξέλθει άμεσα σε αυξημένη ζήτηση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επί των οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

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

Η υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§3 & 5 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσό
Πρόστιμο	11.615,54€

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013

Περιγραφή	Ποσά
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγοντα	43.185,08
Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.019,27
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	9.324,93
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	928,96
Σύνολο για καταβολή	20.273,16

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά
Φορολογητέες εκροές	220.332,02
Φορολογητέες εισροές	182.347,67

Φόρος εκροών	50.673,89
Υπόλοιπο φόρου εισροών	36.233,79
Κύριος Φόρος	14.440,10
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	13.439,40
Σύνολο για καταβολή	27.879,50

Η υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσό
Πρόστιμο	300,00€

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

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

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.