



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/04/2019

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

Αριθμός απόφασης: 855

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 από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 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,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 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) και την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 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 από2018 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.**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:

α) πρόστιμο ποσού 3.000,00€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 19.638,28€ πλέον ΦΠΑ 4.516,80€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. α της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 και την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι $600,00\text{€} \times 15 \times 1/3$

β) πρόστιμο ποσού 200,00€, λόγω ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, με διαφορά μικρότερη της αξίας των 14.673,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι $600,00\text{€} \times 1/3$.

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική 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 8.681,66€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 8.080,02€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 620,78€, ήτοι συνολικό ποσό 17.382,46€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 19.638,78€ πλέον ΦΠΑ 4.516,80€ και μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία στοιχείων εσόδων ύψους 3.738,08€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ.**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 8.348,92€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 7.770,34€, ήτοι συνολικό ποσό 16.119,26€, λόγω: α) μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 19.638,78€ πλέον ΦΠΑ 4.516,80€ και μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία στοιχείων εσόδων ύψους 3.738,08€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, καθώς και β) μη αναγνώρισης της αξίας ύψους 3.575,48€ και του Φ.Π.Α. ύψους 400,25 € δαπανών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά

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

Η προσφεύγουσα, 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. Μη νόμιμα ο φορολογικός έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με βάση τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ο οποίος άρχισε να ισχύει από 1-1-2014, ενώ η υπό κρίση υπόθεση ανάγεται στη χρήση του 2012.
2. Η φορολογική αρχή παρέλειψε να ενημερώσει την προσφεύγουσα σχετικά με τις συνέπειες μη εμπρόθεσμης υποβολής υπομνήματος με τις αντιρρήσεις της στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013. Η παράλειψη αυτή θεμελιώνει λόγο που θεραπεύει το εκπρόθεσμο της κατάθεσης του υπομνήματός της, το οποίο έπρεπε να ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Η προσφεύγουσα κάνει λόγο για άτυπη παράταση

της εν λόγω 20ήμερης προθεσμίας, λόγω της έκδοσης των οριστικών πράξεων από την φορολογική αρχή πέραν της προβλεπόμενης προθεσμίας.

3. Η φορολογική αρχή έσφαλε όσον αφορά τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές. Συγκεκριμένα:

α) Αναφορικά με τις μη αναγνωριζόμενες δαπάνες της ΔΕΗ. Οι εν λόγω αποδείξεις είχαν απωλεσθεί και ζητήθηκαν εκ νέου από την Δ.Ε.Η. Προσκομίστηκαν αμέσως μόλις τις επανεξέδωσε η ΔΕΗ με το από 14-11-2018 υπόμνημα και προσκομίζονται και πάλι νομίμως κι εμπροθέσμως ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών προς διόρθωση του καταλογισμού των λογιστικών διαφορών, ήτοι με σκοπό να αναγνωριστούν οι σχετικές δαπάνες ύψους 3.504,60 € πλέον ΦΠΑ εκ 367,69 € ως εκπιπτόμενες.

β) Αναφορικά με τις μη αναγνωριζόμενες αποσβέσεις παγίων, τα οποία είχαν αποκτηθεί στο πλαίσιο δράσης του ΕΣΠΑ 2007-2013. Η φορολογική αρχή εντελώς αναιτιολόγητα αγνόησε, άλλως εκτίμησε πλημμελώς το προσκομισθέν από την προσφεύγουσα αποδεικτικό υλικό και προέβη σε μη αναγνώριση προς έκπτωση του συνόλου των αποσβέσεων παγίων ύψους 19.923,06 € ως λογιστικής διαφοράς.

4. Η φορολογική αρχή όλως εσφαλμένως ερμήνευσε κι εφήρμοσε τις διατάξεις ΚΦΔ και ΚΒΣ περί αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Προέβη στην έμμεση (διά τεκμηρίων) απόδειξη με εσφαλμένους συλλογισμούς, εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας και των εγκυκλίων περί ελεγκτικών επαληθεύσεων, εκκινώντας από εσφαλμένη βάση, ήτοι στρεβλή ανάγνωση των πραγματικών περιστατικών. Τα κριτήρια που χρησιμοποιεί για τον υπολογισμό των μερίδων (γραμμάρια ανά μερίδα) είναι εσφαλμένα και δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, ούτε αντικειμενικά (κακώς δεν υπολογίζεται η σχετική φύρα), ούτε υποκειμενικά (με βάση τις πραγματικά σεβριζόμενες μερίδες).
5. Η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία κι εφαρμογή του νόμου σε ότι αφορά τον υπολογισμό της ιδιόχρησης της επαγγελματικής στέγης,

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή στην παράγραφο 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49§1 του Ν. 4509/2019 και ισχύει, ορίζεται ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και

τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις, εκδίδοντας πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου σύμφωνα με τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013). Περαιτέρω, σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των φόρων και τον καταλογισμό των προστίμων ορθώς η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης εφάρμοσε τις διατάξεις των νόμων 2238/94, 2859/2000 και Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο 01.01-31.12.2012, ενώ για τους πρόσθετους φόρους (εισοδήματος και Φ.Π.Α.) εφάρμοσε τις επιεικέστερες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων με βάση τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο "σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, η φορολογική αρχή συνέταξε και επέδωσε στις2018 στην προσφεύγουσα το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Ν.4174/2013, καθώς και τον με αριθμό2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01-31/12/2012), τον με αρ.2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01-31/12/2012 και τον με αρ.2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §3&5 του Ν. 4337/15 διαχειριστικής περιόδου 01-31/12/2012, καλώντας την να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, εντός προθεσμίας 20 ημερών. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εγκαίρως στον ως άνω σημείωμα και δεν υπέβαλε εγγράφως της απόψεις της, εντός της ταχθείσας εικοσαήμερης προθεσμίας, με αποτέλεσμα η φορολογική αρχή να προβεί στις 12.11.2018 (δη εντός μηνός από την εκπνοή της ανωτέρω εικοσαήμερης προθεσμίας) στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 7 §3&5 του Ν. 4337/15. Η προσφεύγουσα στις 14.11.2018 κατέθεσε στην φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ./18 έγγραφο υπόμνημά της, το οποίο ωστόσο δεν ήταν δυνατό να αξιοποιηθεί, δεδομένου ότι υποβλήθηκε μετά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αναφορικά με την πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

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: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη 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) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) €,

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) €».

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.....»

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή

ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο **30§1 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α)** ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή, στο άρθρο **32§1 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α)** ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ)δ),ε)

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1282/23.12.1992**: «Με τις διατάξεις της παρ. 38 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου, που ισχύουν από 1.1.1993, αντικαταστάθηκε η παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν.1642/1986. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, για να ασκήσει ο υποκείμενος το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου πρέπει να κατέχει: α)β) Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, από το οποίο να αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος που επιβαρύνθηκαν.

Τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, είναι η εκκαθάριση, η απόδειξη ΟΤΕ ή ΔΕΗ ή ΕΥΔΑΠ, ή Τράπεζας, η φορτωτική, το συμβόλαιο κ.λπ., από το οποίο να προκύπτει ο ΦΠΑ θα πρέπει δηλαδή να αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ από την αξία, με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών προς τον υποκείμενο. Από τη διάταξη αυτή είναι σαφές, ότι σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί ο υποκείμενος στο φόρο να εκπέσει το φόρο με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί κατά την απόκτηση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας, στην περίπτωση που δεν κατέχει το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του ΚΒΣ νόμιμο στοιχείο, στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο φόρος. Επομένως, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου που εμπεριέχεται στην αξία των δελτίων λιανικής πώλησης ή των

αποδείξεων της περ. γ' της παρ. 16 του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992 περί ΚΒΣ και γενικά κάθε στοιχείου που ο φόρος δεν αναγράφεται χωριστά από την αξία.....».

Επειδή, στο άρθρο 12 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: 1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.....9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο ΑΦΜ 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό (9) περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.....16. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:..... β) Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή μετά την διαπίστωση παραβάσεων, που έθιγαν το κύρος των βιβλίων της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το άρθρο 30§4 του Π.Δ. 186/92 (μη έκδοση τουλάχιστον ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 19.638,78€ πλέον ΦΠΑ 4.516,80€ και μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία στοιχείων εσόδου ύψους 3.738,08€),

προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης για την χρήση 2012 (οικ. έτος 2012) και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών της στον Φ.Π.Α.

Επειδή, η μη αναγνώριση από τον έλεγχο του συνόλου των διενεργηθεισών από την προσφεύγουσα αποσβέσεων παγίων ουδεμία επίδραση ασκεί στο ύψος του καταλογιζόμενου φόρου εισοδήματος, δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη επί των οποίων υπολογίστηκε ο φόρος, προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, χωρίς να ληφθεί υπόψη η αξία των αποσβέσεων. Κατά συνέπεια, ο σχετικός περί του αντιθέτου επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς αυτές απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, η μη αναγνώριση από τον έλεγχο δαπανών της Δ.Ε.Η., καμία επίδραση δεν ασκεί στα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη της επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος και κατ' επέκταση στον υπολογισμό του αναλογούντα φόρου εισοδήματος. Επηρεάζει, ωστόσο, την αξία των φορολογητέων εισροών στον Φ.Π.Α. και ακολούθως τον προσδιορισθέντα φόρο. Ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες θα εξετασθούν μόνο σε ότι αφορά την δυνατότητα ή μη έκπτωσης του Φ.Π.Α. τους από τον φόρο εκροών.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν. 2859/2000 απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου μια επιχείρηση να εκπέσει τον Φ.Π.Α. μιας συναλλαγής είναι να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) το αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου θα πρέπει να αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων και τα στοιχεία της συναλλαγής.

Επειδή, η προσφεύγουσα στο πλαίσιο του ελέγχου δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των καταχωρηθέντων στα βιβλία της εξόδων χρήσης ρεύματος (Δ.Ε.Η.), συνολικού ύψους 3.504,60€ πλέον Φ.Π.Α. 367,69€ και ως εκ τούτου ορθώς δεν έγιναν αυτά αποδεκτά από τον έλεγχο. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι στις φορολογητέες εισροές είχε συμπεριληφθεί δαπάνη ρεύματος (Δ.Ε.Η.) καθαρής αξίας 70,88€ πλέον Φ.Π.Α. 8,12€, που αφορούσε άλλη παροχή και διεύθυνση (α/α παροχής, οδός). Συγκεκριμένα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών, μεταξύ άλλων, τον Φ.Π.Α. των ακόλουθων δαπανών:

A/A	Η/νία κατ/σης	Στοιχεία Κατ/σης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	17/01/2012	ΔΕΗ 14/11-15/12	277,08	36.02
2	05/07/2012	ΔΕΗ 17/05/-15/6	904,88	112,12
3	30/07/2012	ΔΕΗ 01/03-25/06	599,96	70,89
5	01/10/2012	ΔΕΗ 12/7-13/08	563,51	52,65
6	05/10/2012	ΔΕΗ 13/08-13/09	434,91	56,49
7	05/11/2012	ΔΕΗ 13/09-15/10	375,32	42,48
8	28/11/2012	ΔΕΗ 15/10-13/11	348,94	33,06
ΣΥΝΟΛΑ			3.504,60	367,69

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή προσκομίζει ενυπόγραφη εκτύπωση του συνόλου της κίνησης του λογαριασμού της στην Δ.Ε.Η. αιτούμενη να αναγνωριστούν οι σχετικές δαπάνες ύψους 3.504,60 € πλέον ΦΠΑ εκ 367,69 €. Ωστόσο από την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού δεν προκύπτει άμεση συσχέτιση με τα ποσά που εξαιρέθηκαν από το έλεγχο, ενώ ταυτόχρονα διαπιστώνεται ότι σε αυτήν δεν συμπεριλαμβάνονται ουσιαστικά στοιχεία των συναλλαγών, όπως ποσότητα, μονάδα μέτρησης και τιμή μονάδας. Κατά συνέπεια η ανωτέρω εκτύπωση λογαριασμού Δ.Ε.Η., δεν δύναται να γίνει αποδεκτή ως αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου για την έκπτωση του Φ.Π.Α. των εν λόγω δαπανών και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στο άρθρο 22§3 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «..... 3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

Επειδή, η τιμή ζώνης του ακινήτου που χρησιμοποιείται ως έδρα της ατομικής της επιχείρησης η προσφεύγουσα, επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, για την χρήση 2012 ανέρχεται στο ποσό των 1.700€.

Επειδή, βάσει του-1997 συμβολαίου αγοράς του εν λόγω ακινήτου της συμβ/φου Θεσ/κης, η επιφάνεια των βοηθητικών χώρων, ήτοι πατάρι, είναι 27τμ.

Επειδή η φορολογική αρχή ορθά υπολόγισε την αντικειμενική αξία του ιδιόκτητου ακινήτου που χρησιμοποιείται ως έδρα της επιχείρησής της η προσφεύγουσα, βάσει της οποίας προκύπτει το εισόδημα από ιδιόχρηση, ύψους 7.766,28€.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου σε ότι αφορά τον υπολογισμό της ιδιόχρησης της επαγγελματικής στέγης απορρίπτεται ως έωλος.

Ως προς τον 4^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 εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο συσχετισμός μεταξύ αγορών και πωλήσεων με σκοπό τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, 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 ο έλεγχος, πέρα των βασικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται στην ΠΟΛ 1037/2005, έκρινε απαραίτητη τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων σε ότι αφορά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, λόγω:

- 1) Μη προσκόμισης του συνόλου των Δελτίων Ημερήσιας κίνησης Ζ της επιχείρησης.
- 2) Μη καταχώρησης στα βιβλία συγκεκριμένων Δελτίων Ημερήσιας κίνησης Ζ και μη προσκόμισης αυτών.
- 3) Της γενικότερης εικόνας των εκδοθέντων Δελτίων Ημερήσιας κίνησης Ζ, που σχεδόν στο σύνολό τους εμφάνιζαν έσοδα από πώληση συγκεκριμένων ειδών (ψωμιού και ποτών) με ελάχιστες πωλήσεις ψαριών, ορεκτικών και άλλων ειδών, ενώ υπήρχε κωδικοποίηση στα είδη που διαθέτει προς πώληση η επιχείρηση.
- 4) Των συχνών αγορών προϊόντων ευπαθών κατά κύριο λόγο (θαλασσινών), η κατανάλωση των οποίων γίνεται άμεσα.

Συγκεκριμένα, ελέγχθηκαν, για το διάστημα από 01/03/2012 έως και 31/03/2012, οι αγορές τεσσάρων βασικών ειδών θαλασσινών που σερβίρει η επιχείρηση, της σαρδέλας, του γαύρου, των καλαμαριών και του βακαλάου Νορβηγίας και υγράλατου μπακαλιάρου. Στην συνέχεια, ο έλεγχος προέβη σε συγκεκριμένες παραδοχές σε ότι αφορά α) το βάρος (γραμμάρια) των σερβιριζόμενων μερίδων και β) την μείωση του βάρους των θαλασσινών κατά το μαγείρεμα (φύρα), με σκοπό να προσδιορίσει τις πωληθείσες ποσότητες αυτών και κατ' επέκταση την αξία των πραγματικών πωλήσεων στα συγκεκριμένα τέσσερα είδη θαλασσινών τον μήνα Μάρτιο. Κατόπιν, η προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, αξία πωλήσεων συνολικού ύψους 19.952,28€ συσχετίστηκε με την αντίστοιχη αξία πωλήσεων θαλασσινών, όπως αυτή αποτυπώθηκε στα ημερήσια -Ζ- της εν χρήσει ταμειακής μηχανής, ύψους 313,40€ και διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης συνολικού ύψους 19.638,78€.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε λανθασμένες παραδοχές σε ότι

αφορά τόσο τα βάρους των μερίδων όσο και την “φύρα”. Συγκεκριμένα υποστηρίζει τα παρακάτω:

Αναφορικά με τα είδη «Σαρδέλα» & «Γαύρος»

Η σχετική φύρα (απώλεια όγκου και βάρους) από την παρασκευή τους λόγω της υγρασίας που χάνουν όταν μαγειρεύονται, ανέρχεται σε ποσοστό 10-13%, την οποία η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της, με αποτέλεσμα να προβεί σε εσφαλμένο υπολογισμό του αριθμού των πωληθέντων μερίδων. Επιπλέον, υπολόγισε το βάρος των σερβιριζόμενων μερίδων σε 200 γραμμάρια αντί 250 γραμμάρια που είναι στην πραγματικότητα.

Αναφορικά με το είδος «Καλαμάρια»

Η φορολογική αρχή ορθώς αποδέχθηκε ότι η ελάχιστη φύρα παρασκευής ανέρχεται σε 30%, ωστόσο λανθασμένα θεώρησε ότι το καθαρό βάρος ανά μαγειρεμένη και σερβιρισμένη μερίδα είναι 300 γρ. και όχι 350 γρ.

Αναφορικά με το είδος «βακαλάος Νορβηγίας και υγράλατος μπακαλιάρους»

Η ελάχιστη φύρα κατά την παρασκευή του μπακαλιάρου λόγω της υγρασίας που χάνει όταν μαγειρεύεται ξεπερνά το 13% (για ψάρι χωρίς κεφάλι και λέπια), ενώ όταν είναι κομμένος σε φιλέτα και καθαρισμένος, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ανέρχεται σε 30%. Θα πρέπει επίσης να συνυπολογιστεί στη φύρα κι ένα επιπλέον 6% από το αλάτι συντήρησής του, το οποίο αποβάλλεται. Συνεπώς η φορολογική αρχή εσφαλμένα υπολόγισε το βάρος του, χωρίς να αφαιρέσει ποσοστό 36% συνολικά από αυτό. Επιπλέον, υπολόγισε το βάρος των σερβιριζόμενων μερίδων σε 250 γραμμάρια αντί 300 γραμμάρια που είναι στην πραγματικότητα.

Επειδή, Στο άρθρο 153 της κωδικοποιημένης αγορανομικής διάταξης 7/2009 καθορίζονται τα όρια βάρους των μερίδων φαγητών που προσφέρονται στα εστιατόρια και λοιπά παρόμοια καταστήματα. Συγκεκριμένα για τα ψάρια το κατώτατο όριο προσδιορίζεται σε 125 γραμμ.

Επειδή, σύμφωνα με τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

1. Από τον κατάλογο –menu της προσφεύγουσας δεν προκύπτουν στοιχεία για το βάρος (σε gr) των προσφερόμενων μερίδων για τα επίμαχα είδη.
2. Ο φορολογικός έλεγχος, προσδιόρισε το βάρος της μερίδας στα 200 γρ. για τη σαρδέλα και για τον γαύρο και σε 250 γρ. για τα καλαμάρια και τον βακαλάο, χωρίς ωστόσο να προβεί σε σχετικό επιτόπιο έλεγχο.
3. Ο φορολογικός έλεγχος δεν υπολόγισε καθόλου φύρα κατά την παρασκευή της σαρδέλας και του γαύρου για τον προσδιορισμό του βάρους τους και κατ' ακολουθία του αριθμού των παρασκευασθέντων και σερβιρισμένων μερίδων, για τα καλαμάρια υπολόγισε φύρα 30%, ενώ τον βακαλάο Νορβηγίας και τον υγράλατο μπακαλιάρo 10%.

Επειδή, κατά γενική πείρα, όσον αφορά τα ψάρια (σαρδέλα, γαύρο) η σχετική φύρα (απώλεια βάρους), λόγω της υγρασίας που χάνουν όταν μαγειρεύονται, ανέρχεται σε ποσοστό περίπου 10-13%, ενώ στα καλαμάρια και στον βακαλάο φιλέτο περίπου στο 30%.

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ο βακαλάος σερβίρεται κομμένος σε φιλέτα και καθαρισμένος και ως εκ τούτου η φύρα του ανέρχεται περίπου στο 30% και επιπλέον ποσοστό 6%, λόγω του αλατιού συντήρησής του που αποβάλλεται

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος δεν προέβη κατά τον επιτόπιο έλεγχο σε ίδιες ελεγκτικές διαπιστώσεις και προσδιορισμό του πραγματικού ποσοστού φύρας ανά ελεγχόμενο είδος σερβιριζόμενου προϊόντος.

Επειδή, ο έλεγχος κατά τον επιτόπιο έλεγχο δεν προέβη σε μετρήσεις του βάρους των μερίδων και υπολογισμό αυτών σε πραγματική βάση, παρά προσδιόρισε αυτό αυθαίρετα, χωρίς να στηρίζεται σε δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επειδή, η αιτιολογία της φορολογικής αρχής, ως προς το βάρος των μερίδων κρίνεται δια της παρούσης ανεπαρκής, καθώς δεν στηρίζεται σε δεδομένα της ίδιας της επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί λανθασμένων παραδοχών κατά τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης σε ότι αφορά τη φύρα μαγειρέματος και το μέγεθος (βάρος) των σερβιρισμένων μερίδων, ελλείπει στοιχείων που να τεκμηριώνουν το αντίθετο θα πρέπει να γίνουν αποδεκτοί.

Κατά συνέπεια η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη τροποποιείται ως εξής:

1ο Είδος : Σαρδέλα – ελεγχόμενη περίοδος από 01/03/2012 έως 31/03/2012

Αγορά 32,50 κιλών καθαρισμένης σαρδέλας δηλαδή 32.500,00 γραμμαρίων

Καθαρή αξία αγοράς: 140,65€

Φύρα μαγειρέματος: $32.500,00 \cdot 13\% = 4.225,00$ γραμμάρια σαρδέλας

Τελική παραχθείσα ποσότητα: 28.275,00 γραμμάρια σαρδέλας (32.500,00-4.225,00)

Αριθμός μερίδων που παρασκευάζονται: $28.275,00 \text{ γραμμάρια σαρδέλας} / 250 \text{ γραμμάρια η μερίδα} = 113,10 \text{ μερίδες σαρδέλας}$

Αξία πωληθέντων μερίδων σαρδέλας: $113,10 \text{ μερίδες} \times 4,88 \text{ (καθαρή αξία πώλησης ανά μερίδα)} = 551,93\text{€}$

2ο Είδος : Γαύρος – ελεγχόμενη περίοδος από 01/03/2012 έως 31/03/2012

Αγορά 30,50 κιλών γαύρου δηλαδή 30.500,00 γραμμαρίων

Καθαρή αξία αγοράς: 169,15€

Φύρα μαγειρέματος: $30.500,00 \times 13\% = 3.965,00$ γραμμάρια γαύρου

Τελική παραχθείσα ποσότητα: 26.535,00 γραμμάρια γαύρου ($30.500,00 - 3.965,00$)

Αριθμός μερίδων που παρασκευάζονται: $26.535,00$ γραμμάρια γαύρου / 250 γραμμάρια η μερίδα = $106,14$ μερίδες γαύρου

Αξία πωληθέντων μερίδων γαύρου: $106,14$ μερίδες $\times 4,88$ (καθαρή αξία πώλησης ανά μερίδα) = **517,96 €**.

3ο Είδος : Καλαμαρία – ελεγχόμενη περίοδος από 01/03/2012 έως 31/03/2012

Αγορά 240 κιλών καλαμαριών, δηλαδή 240.000,00 γραμμαρίων

Καθαρή αξία αγοράς: 1.665,60€

Φύρα παρασκευής: $240.000,00$ γραμ. $\times 30\% = 72.000,00$ γραμ.

Τελική παραχθείσα ποσότητα: 168.000,00 γραμμάρια ($240.000,00 - 72.000,00$).

Αριθμός μερίδων που παρασκευάζονται: $168.000,00$ γρ. καλαμαριών / $300,00$ ανά μερίδα = $560,00$ μερίδες καλαμαριών

Αξία πωληθέντων μερίδων καλαμαριών: $560,00$ μερίδες $\times 5,28$ € (καθαρή αξία πώλησης ανά μερίδα) = **2.956,80€**

4ο Είδος : Βακαλάος Νορβηγίας και υγράλατος Μπακαλιάρος

4.1 Βακαλάος Νορβηγίας (σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς)

Αγορά 500,00, κιλών δηλαδή 500.000,00 γραμμαρίων

Καθαρή αξία αγοράς: 2.793,75€

Φύρα παρασκευής: $500.000,00$ γραμ $\times 36\% = 180.000,00$ γραμ

Τελική παραχθείσα ποσότητα: $500.000,00$ γρ. $- 180.000,00 = 320.000,00$ γραμμάρια.

Αριθμός μερίδων που παρασκευάζονται: $320.000,00$ γρ. βακαλάου Νορβηγίας / $300,00$ ανά μερίδα = $1.066,66$ μερίδες βακαλάου Νορβηγίας

Αξία πωληθέντων μερίδων βακαλάου Νορβηγίας: $1.066,66$ μερίδες $\times 6,10$ € (καθαρή αξία πώλησης ανά μερίδα) = **6.506,66€**

4.2 Υγράλατος Μπακαλιάρος

Αγορά 177,00 κιλών δηλαδή 177.000,00 γραμμαρίων

Καθαρή αξία αγοράς: 948,74€

Φύρα παρασκευής: $177.000,00$ γραμ $\times 36\% = 63.720,00$ γραμ.

Τελική παραχθείσα ποσότητα: $177.000,00 - 63.720,00 = 113.280,00$ γραμμάρια.

Αριθμός μερίδων που παρασκευάζονται: $113.280,00$ γρ. Μπακαλιάρου / $300,00$ ανά μερίδα = $377,60$ μερίδες μπακαλιάρου

Αξία πωληθέντων μερίδων: $377,60$ μερίδες $\times 6,10$ € (καθαρή αξία πώλησης ανά μερίδα) = **2.303,36€**.

Σύμφωνα με τα παραπάνω κατά το μήνα Μάρτιο του 2012, η προσφεύγουσα από την πώληση των υπό κρίση ειδών εισέπραξε το ποσό των 12.836,71€ (551,93€ +517,96 +€ 2.956,80€ +6.506,66€ + 2.303,36€).

Συνεπώς η αποκρυσταλλώσιμη ύλη υπολογίζεται σε καθαρή αξία **12.523,21€** (προσδιορισθείσα αξία πωλήσεων 12.836,71€ - δηλωθείσα αξία πωλήσεων ψαριών βάσει των ημερήσιων -Ζ- της ταμειακής μηχανής 313,50€), πλέον Φ.Π.Α. 23% **2.880,34€**.

Η συνολική δε αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη της επιχείρησης διαμορφώνεται ως εξής:

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (ΧΡΗΣΗ 2012)			
Είδος Δαπάνης	Ποσά βάσει δήλωσης	Ποσά βάσει απόφασης	Διαφορές
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων και δηλώσεων	117.492,00€	117.492,00 €	0,00 €
Αποκρυσταλλώσιμη φορ.ύλη (εκδοθέντων μη καταχωρηθέντων και προσκομισθέντων Ζ)	0,00€	3.738,08 €	3.738,08€
Αποκρυσταλλώσιμη φορ.ύλη από πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις	0,00€	12.523,21€	12.523,21€
Σύνολα	117.492,00€	133.753,29 €	16.261,29€

Κατόπιν των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προκύπτουν από τα βιβλία και από την αριθ.-12 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 προσαυξημένα στη χρήση 2012 με το ύψος της αποκρυσταλλώσιμης φορολογητέας ύλης όπως αυτή προσδιορίστηκε δια της παρούσας απόφασης σε 12.523,21€ (μη έκδοση στοιχείων εσόδων) και 3.738,08 € (μη καταχώρηση εσόδων) και περαιτέρω, λόγω ανακρίβειας κατά 8%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περ. γ του ν. 2238/1994, προσδιορίζονται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2012	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
Μ.Σ.Κ.Κ. 14% Εστιατόρια, ταβέρνα, ψαροταβέρνα	117.492,00 €	144.453,55 € (117.492,00 +16.261,29) X 108%

ΕΞΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	
Πωλήσεις εμπορευμάτων	117.492,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	117.492,00
Υπόλοιπο ακαθαρίστων εσόδων	117.492,00
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΚΩΔΙΚΟ Μ.Σ.Κ.Κ.	
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων ή προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα	

ανά Μ.Σ.Κ.Κ.	
Κωδικός ΜΣΚΚ 9012 (Εστιατόρια, ταβέρνα, ψαροταβέρνα),	117.492,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	117.492,00
Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	
Κωδικός ΜΣΚΚ 9012 (Εστιατόρια, ταβέρνα, ψαροταβέρνα,	23.376,76
Σύνολο αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων	23.376,76
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων (%)	8%
Εξωλογιστικά ακαθάριστα έσοδα	
Κωδικός ΜΣΚΚ 9012 (Εστιατόρια, ταβέρνα, ψαροταβέρνα),	144.453,55 €
Σύνολο εξωλογιστικών ακαθαρίστων εσόδων	144.453,55 €
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	
Ποσοστά Μ.Σ.Κ.Κ.	
Κωδικός ΜΣΚΚ 9012 (Εστιατόρια, ταβέρνα, ψαροταβέρνα.....)	14%
Προσαύξηση ποσοστών Μ.Σ.Κ.Κ.	40 %
Προσαυξημένοι συντελεστές καθαρών κερδών	
Κωδικός ΜΣΚΚ 9012 (Εστιατόρια, ταβέρνα, ψαροταβέρνα),	19,60%
Εξωλογιστικά ακαθάριστα έσοδα	
Κωδικός ΜΣΚΚ 9012 (Εστιατόρια, ταβέρνα, ψαροταβέρνα),	144.453,55 €
Σύνολο εξωλογιστικών ακαθαρίστων εσόδων	144.453,55 €
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη	
Κωδικός ΜΣΚΚ 9012 (Εστιατόρια, ταβέρνα, ψαροταβέρνα),	28.312,90
Σύνολο προσαυξημένων εξωλογιστικών καθαρών κερδών	28.312,90
Εξωλογιστικός ΣΚΚ	19,60
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	
Καθαρά αποτελέσματα βιβλίων	-39.290,42
Λογιστικές διαφορές προσωρινού ελέγχου	23.427,66
Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	16.261,29
Σύνολο λογιστικών αποτελεσμάτων	398.53
Λογιστικά αποτελέσματα	398.53
Λογιστικός ΣΚΚ	0,3%
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΙΚΩΝ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	
Τελικός ΣΚΚ	19,60%
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	144.453,55€
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη	28.312,90
ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (ΕΔΩΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ή ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ)	
Καθαρά κέρδη (εξωλογιστικά)	28.312,90
ΣΚΚ στα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη	19,60%
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΑΝΩΤΑΤΟΥ ΟΡΙΟΥ ΣΚΚ - ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	
Ακαθάριστα έσοδα	144.453,55 €
ΣΚΚ	19,60%
Καθαρά κέρδη	28.312,90
Μερικό σύνολο	28.312,90
Τελικά καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού	28.312,90

Επομένως, κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογών φόρος και για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 (Οικ. έτος 2013) προσδιορίζονται βάσει της παρούσας απόφασης ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	2.328,00		2.328,00	7.766,28	2.328,00	7.766,28	7.766,28
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις		-39.290,42		29.819,01		28.312,90	67.603,32
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	10.299,43		10.299,43		10.299,43		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	12.627,43	-39.290,42	12.627,43	37.352,30	12.627,43	36.079,18	75.369,60
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται		39.290,42					-39.290,42
Υπόλοιπο	12.627,43		12.627,43	37.352,30	12.627,43	36.079,18	36.079,18
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		6.360,28					-6.360,28
Άθροισμα	12.627,43	6.360,28	12.627,43	37.352,30	12.627,43	36.079,18	29.718,90
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	12.627,43	6.360,28	12.627,43	37.352,30	12.627,43	36.079,18	29.718,90

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	12.627,43	12.627,43	12.627,43	0,00
	Της συζύγου	6.360,28	37.352,30	36.079,18	29.718,90
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-4.083,42			4.083,42
	Χρεωστικό ποσό		4.598,24	2.923,15	2.923,15
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		72,00	72,00	72,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		14,40	14,40	14,40	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013			8.080,02	6.521,02	6.521,02
Εισφορά Αλληλεγγύης		126,27	747,05	847,85	721,58
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00

Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης		3.220,75	14.161,71		
Έκπτωση λόγω υποβολής μέσω διαδικτύου		13,52	13,52	13,52	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		14.148,19	11.014,90	11.014,90
	για επιστροφή	3.234,27			-3.234,27

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

α. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.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, ως προς την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις συνολικής αξίας 19.638,28€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 4.516,80€ (χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός του πλήθους αυτών), η οποία τροποποιείται σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις συνολικής αξίας 12.523,21€ € πλέον Φ.Π.Α. 23% 2.880,34€ (χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός του πλήθους αυτών). Το ύψος του προστίμου ωστόσο δεν μεταβάλλεται λόγω περιορισμού αυτού στο 1/3 του δεκαπενταπλάσιου της βάσης υπολογισμού της κατηγορίας των βιβλίων (600,00€), βάσει των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 §§ 9 και 10^α του Ν. 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/15.

β. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και

γ. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Η υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	3.200,00 €	3.200,00€	0,00€

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

έτους 2013

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
	Εξωλογιστικά	Εξωλογιστικά	
Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	152.137,83	144.453,55	-7.684,28€
Καθαρά Κέρδη (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 14% προσαυξημένος κατά 40%, ήτοι 19,60%)	29.819,01	28.312,90	-1.506,11€
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγουσας	37.352,30	36.079,18	-1.273,12€
Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.681,66	7.006,57	-1.675,09€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	620,78	721,58	100,80€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	4.340,83	3.503,29	-837,54€
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	3.739,19	3.017,73	-721,46€
Σύνολο για καταβολή	17.382,46	14.249,17	-3.133,29€

Η υπ' αριθ.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	117.492,00	152.137,93	144.453,55	-7.684,38
Φορολογητέες εισροές	87.011,76	84.109,12	84.109,12	0,00
Φόρος εκροών	26.327,27	34.275,94	32.508,54	-1.767,40
Υπόλοιπο φόρου εισροών	26.327,27	25.927,02	25.927,02	0,00
Κύριος Φόρος	0,00	8.348,92	6.581,52	-1.767,40
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	0,00	4.174,46	3.290,76	-883,70
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	0,00	3.595,88	2.834,66	-761,22
Σύνολο για καταβολή	0,00	16.119,26	12.706,94	-3.412,32

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 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.