



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/05/2019

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

Αριθμός απόφασης: 976

**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 03/01/2019 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. ..../.....12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

β) της υπ' αριθ. ....../....12.2018 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. ....../....12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012) και την υπ' αριθ. ....../....12.2018 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 από 03/01/2019 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. ....../....12.2018 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 41.922,67€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 22.766,94€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.817,07€ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό 70.156,68€, λόγω μη εμφάνισης της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης και απόκρυψης εσόδων, καθαρής αξίας 74.794,82€ πλέον ΦΠΑ 17.202,81€, και υφιστάμενων τεσσάρων (-4-) αποφάσεων επιβολής προστίμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε τρεις (-3-), δύο (-2-), πέντε (-5-) και έξι (-6-) περιπτώσεις συνολικής αξίας 9,90€, 78,40€, 4,20€ και 148,50€ αντιστοίχως, 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. ....../....12.2018 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 28.817,71€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 15.650,01€, ήτοι συνολικό ποσό 44.467,72€, κατόπιν κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβειας των βιβλίων του προσφεύγοντα για τους παραπάνω λόγους, εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών και, μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 7.761,00€ πλέον ΦΠΑ 1.785,03€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 29/11/2018 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 756/21.06.2017 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 νόμιμη κρίση περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και εφαρμογής μεθόδου της αρχής των αναλογιών (mark up method), κατά παράβαση του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός βάσει των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων.
2. Παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω μη αιτιολογημένης ανταπάντησης εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής επί του ουσιώδους ισχυρισμού της περί της μικρής έκτασης (και αξίας) των αποδιδόμενων παραλείψεων και παραβάσεων του ΚΒΣ και εξ αυτού πλημμελής και ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Μη νόμιμη έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χωρίς αυτοτελή έλεγχο, αλλά με μεταφορά όλων των δεδομένων επί του ελέγχου για το εισόδημα.

**Επειδή**, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 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**, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 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.... 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. ... 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, ... 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, 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**, με το άρθρο 66 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ. 1, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν...».

**Επειδή**, με το άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005, περί ελέγχου εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, 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 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «...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... 4. Κατ' εξαίρεση, για τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης ύψους αγορών, εφόσον περιέχονται στον ειδικό πίνακα που αναφέρεται στο επόμενο εδάφιο τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων. Οι συντελεστές καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται στις αγορές περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. 5. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν τους μοναδικούς συντελεστές στις αγορές: α) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία

και στοιχεία τους. β) Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών. γ) Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1004/2006 Α.Υ.Ο.Ο. καθορίστηκαν οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) των εμπορικών, βιομηχανικών κ.λπ. επιχειρήσεων που εφαρμόζονται στα ακαθάριστα έσοδα και στις αγορές αγαθών κατά περίπτωση. Ειδικότερα, ο Μ.Σ.Κ.Κ. επί των ακαθαρίστων εσόδων για τον κωδικό 9022 [Εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης] ορίστηκε 15% και ο Μ.Σ.Κ.Κ. επί των αγορών για τον κωδικό 99022 [Εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης] ορίστηκε 18%.

**Επειδή**, με το άρθρο 67B του ν.2238/1994 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. 3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη. 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση. 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

**Επειδή**, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο

περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

**Επειδή**, από τα διαλαμβανόμενα στις από 29/11/2018 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή προέβη στην διενέργεια υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων όπως αυτές ορίζονται από τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 από τις οποίες προέκυψαν λογιστικές διαφορές σε αμφότερα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα, κατ' εφαρμογή των άρθρων 31 του ν.2238/1994 και 30 του ν.2859/2000, καθαρής αξίας 7.761,00€ πλέον ΦΠΑ 1.785,03€. Επιπλέον, από το αρχείο της υπηρεσίας, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, προκύπτει ότι υφίστανται η υπ' αριθ. 772/09.10.2012 απόφαση επιβολής προστίμου με την οποία καταλογίστηκε, στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε τρεις (-3-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 9,90€, η υπ' αριθ. 961/04.12.2012 απόφαση επιβολής προστίμου με την οποία καταλογίστηκε, στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε πέντε (-5-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 78,40€, η υπ' αριθ. 320/10.05.2013 απόφαση επιβολής προστίμου με την οποία καταλογίστηκε, στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε δύο (-2-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 4,20€ και η υπ' αριθ. 718/16.09.2013 απόφαση επιβολής προστίμου με την οποία καταλογίστηκε, στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε έξι (-6-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 148,50€.

Εν συνεχεία, η ελεγκτική αρχή, βασιζόμενη σε οικονομικά και λειτουργικά δεδομένα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, ήτοι τις εμφανιζόμενες ζημιές κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο (01/01/2012 – 31/12/2012) αλλά και τις επόμενες, το πλήθος των εργαζομένων και το ύψος των αποδοχών τους, τα δίκτυα που διαθέτει για παράδοση πακέτων και το μικτό περιθώριο κέρδους, προέβη στην εφαρμογή ενός συντελεστή μετατροπής – αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις ο οποίος προέκυψε από τον λόγο του συντελεστή καθαρού κέρδους (Σ.Κ.Κ.) επί πωλήσεων προς τον Σ.Κ.Κ. επί αγορών, όπως οι συντελεστές αυτοί προβλέπονται στο άρθρο 32 παρ. 2 του ν.2238/1994 και καθορίζονται στην ΠΟΛ.1004/2006 Α.Υ.Ο.Ο., δηλαδή 15% και 18%, αντιστοίχως, για τον κωδικό 9022 [Εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης] και τον κωδικό 99022 [Εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης]. Από την εφαρμογή του εν λόγω συντελεστή προέκυψε διαφορά σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων ποσού 74.794,82€ την οποία η ελεγκτική αρχή εξέλαβε ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Κατόπιν, η ελεγκτική αρχή συμπέρανε ότι η προσφεύγουσα δεν παρουσιάζει τις πραγματικές εισπράξεις, αποκρύπτοντας φορολογητέα ύλη καθ' όλη τη διάρκεια του έτους που επηρεάζει σε απόλυτο βαθμό τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, όπως το ύψος των εσόδων αυτής τον αναλογούντα ΦΠΑ προς απόδοση καθώς και τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους της, καθιστώντας αντικειμενικά αδύνατη την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, που δύνανται να διενεργηθούν

λογιστικώς, με βάση τα τηρούμενα βιβλία, δεδομένου ότι σε αυτά δεν αποτυπώνεται η πραγματική οικονομική και φοροδοτική εικόνα της επιχείρησης.

**Επειδή**, σε επιχειρήσεις που πωλούν τα είδη τους λιανικά ή κυρίως λιανικά, χωρίς να έχουν υποχρέωση περιγραφής του είδους στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι δυνατόν να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα με βάση τις αξίες των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων. Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών (markup method) εδράζεται στον αναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με την εφαρμογή ποσοστών που έχουν εξαχθεί από τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων, των εκδοθέντων στοιχείων και άλλων πληροφοριών της επιχείρησης κατόπιν ανάλυσης των ανά μονάδα προϊόντος τιμών διάθεσης και κόστους, των πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων ή αγορών, προκειμένου να δημιουργηθεί ένα αξιόπιστο σύνολο δεδομένων από το οποίο θα προκύπτει το ποσοστό που θα εφαρμοστεί για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων. Η μέθοδος αυτή (αρχή των αναλογιών – markup) απαιτεί επιμέλεια και πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις κυρίως, που η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί τη βάσιμη υπόνοια ότι η επιχείρηση αποκρύπτει πωλήσεις, όπως και στην υπό κρίση περίπτωση που οι συντελεστές μικτού κέρδους επί των πωλήσεων και επί του κόστους το πρώτο τετράμηνο είναι αρνητικοί. Εν τούτοις, η μέθοδος αυτή, που είναι συμβατή με τα διδάγματα της λογικής, τους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης και τις παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, δεν εφαρμόστηκε από τον έλεγχο κι ούτε είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη διά της παρούσας απόφασης, καθώς δεν έχει προσδιοριστεί η σταθμισμένη μέση τιμή αγοράς των προϊόντων ή το κόστος παρασκευής των πωλούμενων προϊόντων, ώστε σε συνδυασμό με τις τιμές διάθεσης αυτών, στοιχεία που μπορούσε να λάβει ο έλεγχος από τον τιμοκατάλογο και τα βιβλία της προσφεύγουσας, να υπολογιστεί το συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων και ακολούθως να υπολογιστούν τα ακαθάριστα έσοδα.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., ο κατά την ΠΟΛ.1004/2006 Α.Υ.Ο.Ο. Μ.Σ.Κ.Κ. 15% εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων του κωδικού 9022 που, μεταξύ άλλων, τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ενώ, σύμφωνα με τις παρ. 4 και 5 του ίδιου άρθρου, ο κατά την ίδια υπουργική απόφαση Μ.Σ.Κ.Κ. 18% εφαρμόζεται στις αγορές αγαθών για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών επιχειρήσεων που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης ύψους αγορών. Σε κάθε δε περίπτωση, σύμφωνα με τις ίδιες ως άνω διατάξεις του ν.2238/1994, οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και εφαρμόζονται αυτοτελώς στα ακαθάριστα έσοδα της εκάστοτε επιχείρησης, χωρίς να προβλέπεται δυνατότητα εφαρμογής ως μέσου συντελεστή του πηλίκου που προκύπτει από τη διαίρεση του Σ.Κ.Κ. επί των πωλήσεων προς το Σ.Κ.Κ. επί των αγορών (ΜονΔιοικΠρωτ. Χανίων 463/2017). Ως εκ τούτου, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένως υπολαμβάνει ότι ο μέσος συντελεστής καθαρού κέρδους, όπως υπολογίζεται από την ίδια, σχετίζεται με το συντελεστή μετατροπής – αναγωγής των αγορών

σε πωλήσεις που χρησιμοποίησε η ίδια προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος αποκρυβέντων εισοδημάτων.

**Επειδή**, εν προκειμένω, οι διαπραχθείσες παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκαν η υπ' αριθ. 772/09.10.2012 απόφαση επιβολής προστίμου με την οποία καταλογίστηκε, στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε τρεις (-3-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 9,90€, η υπ' αριθ. 961/04.12.2012 απόφαση επιβολής προστίμου με την οποία καταλογίστηκε, στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε πέντε (-5-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 78,40€, η υπ' αριθ. 320/10.05.2013 απόφαση επιβολής προστίμου με την οποία καταλογίστηκε, στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε δύο (-2-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 4,20€ και η υπ' αριθ. 718/16.09.2013 απόφαση επιβολής προστίμου με την οποία καταλογίστηκε, στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε έξι (-6-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 148,50€, εμπίπτουν στις εξαιρέσεις της προαναφερθείσας διάταξης και ως εκ τούτου, η κρίση επί του κύρους των βιβλίων διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, δη ανάλογα με το αν η (μεγάλη ή μη) έκταση των παραβάσεων / παρατυπιών επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο. Η συνολική αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, ανέρχεται στο ποσό των 241,00€, ήτοι η επίπτωση επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ποσού 456.187,38€ είναι αμελητέα. Οι εν λόγω παραβάσεις δεν είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζονται σημαντικά τα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Επιπροσθέτως, η εμφάνιση συνεχόμενων ζημιών και η εικασία ότι δεν απεικονίζεται στα τηρούμενα βιβλία εσόδων – εξόδων (Β' κατηγορίας) η πραγματική κατάσταση της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας δεν αποτελούν λόγους προς την κατ' άρθρο 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων, ενώ η ελεγκτική αρχή δεν εξειδίκευσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που αδυνατούσε να διενεργήσει λόγω των προαναφερθεισών παραβάσεων προκειμένου να εξάγει λογιστικό αποτέλεσμα. Τέλος, ο υπολογισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, με μεθόδους μη αποδεκτές, όπως αναλυτικά παρατέθηκε παραπάνω, δεν μπορεί να στηρίξει την απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμης κρίσης επί του κύρους των βιβλίων και εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά και περί εσφαλμένων τεχνικών μεθόδων και τεχνικών για τον προσδιορισμό αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, έχουν νομικό έρεισμα, γίνονται αποδεκτοί.

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους

εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων...».

**Επειδή**, με το άρθρο 31 παρ. 1 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, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: ..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης..... 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις..... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες....».

**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<sup>η</sup> έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

**Επειδή**, με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000 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**, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από της προσφεύγουσα αναφορικά με την απόρριψη δαπανών και του ΦΠΑ τους από τον έλεγχο, ποσού 7.761,00€ πλέον ΦΠΑ 1.785,03€,

ως λογιστικών διαφορών, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των άρθρων 31 του ν.2238/1994 για τη φορολογία εισοδήματος και 30 του ν.2859/2000 για το ΦΠΑ.

**Επειδή**, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, ελλείπει διαπιστωμένων άλλων παραβάσεων, που θίγουν το κύρος των βιβλίων, ο λογιστικός έλεγχος ήταν εφικτός και συνεπώς, τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται λογιστικώς, α) στη φορολογία εισοδήματος με την προσθήκη των βάσει ελέγχου λογιστικών διαφορών, καθαρής αξίας 7.761,00€, καθώς και της αξίας των μη εκδοθέντων ΑΛΠ κατά τη διαπίστωση των προληπτικών ελέγχων, ποσού 241,00€ και β) στη φορολογία ΦΠΑ με την προσθήκη στις φορολογητέες εκροές της αξίας των ανωτέρω μη εκδοθέντων ΑΛΠ, δη ποσού 241,00€ πλέον ΦΠΑ 55,43€ και την μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον ΦΠΑ εκρών του ΦΠΑ (1.785,03€) των ανωτέρω δαπανών (7.761,00€).

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../03.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ: ....., και συγκεκριμένα:

1. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. ....../....12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. ....../....12.2018 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. ....../....12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013**

| Περιγραφή                                                                                | Βάσει δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου |
|------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|----------------|----------------------------|
|                                                                                          |               | Εξωλογιστικά  | Λογιστικά      |                            |
| Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση                                                  | 456.187,38 €  | 573.720,76 €  | 456.428,38 €   | -117.292,38 €              |
| Καθαρά Κέρδη (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 15% προσαυξημένος κατά 40%, ήτοι 21%) |               | 120.481,35 €  |                | -120.481,35 €              |
| Ζημία επιχείρησης                                                                        | 78.458,76 €   |               | 70.456,76 €    | 70.456,76 €                |
| Φορολογητέο εισόδημα                                                                     | 4.945,00 €    | 120.481,35 €  | 4.945,00 €     | -115.536,35 €              |
| Κύριος φόρος εισοδήματος                                                                 | 213,93 €      | 42.136,60 €   | 213,93 €       | -41.922,67 €               |
| Προκαταβολή φόρου                                                                        | 117,66 €      | 117,66 €      | 117,66 €       | 0,00 €                     |
| Τέλος επιτηδεύματος                                                                      |               | 650,00 €      | 650,00 €       | 0,00 €                     |
| Εισφορά αλληλεγγύης                                                                      |               | 4.817,07 €    | 0,00 €         | -4.817,07 €                |
| Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013                                          |               | 22.766,94 €   | 0,00 €         | -22.766,94 €               |
| Σύνολο για καταβολή                                                                      | 331,59 €      | 70.488,27 €   | 981,59 €       | -69.506,68 €               |

**Η υπ' αριθ. ....../....12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ**  
**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                             | Βάσει<br>δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|-----------------------------------------------------|------------------|---------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Φορολογητέες εκροές                                 | 456.187,38 €     | 573.720,76 €  | 456.428,38 €                      | -117.292,38 €                    |
| Φορολογητέες εισροές                                | 512.211,91 €     | 504.450,91 €  | 504.450,91 €                      | 0,00 €                           |
| Φόρος εκροών                                        | 104.047,90 €     | 131.080,58 €  | 104.103,33 €                      | -26.977,25 €                     |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                              | 104.047,90 €     | 102.262,87 €  | 102.262,87 €                      | 0,00 €                           |
| Κύριος Φόρος                                        | 0,00 €           | 28.817,71 €   | 1.840,46 €                        | -26.977,25 €                     |
| Πρόστιμο και τόκοι άρθρων<br>58Α και 53 ν.4174/2013 | 0,00 €           | 15.650,01 €   | 1.712,92 €                        | -13.937,09 €                     |
| Σύνολο για καταβολή                                 | 0,00 €           | 44.467,72 €   | 3.553,38 €                        | -40.914,34 €                     |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο Προϊστάμενος του  
Τμήματος Α8 Επανεξέτασης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ζαχαράκη Αικατερίνη

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.