



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 02/9/2019

Αριθμός απόφασης: 2435

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04-3-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης:

- Της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2012, με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου ποσού 3.309,45 €, πλέον προστίμων άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 3.080,11 €, ήτοι σύνολο ποσού 6.389,56 ευρώ.
- Της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2013, με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου ποσού 4.315,46 €, πλέον προστίμων άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 4.016,40 €, ήτοι σύνολο ποσού 8.331,86 ευρώ.
- Της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014, με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου ποσού 7.533,43 €, πλέον προστίμων άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 3.766,71 €, ήτοι σύνολο ποσού 11.300,14 ευρώ.
- Της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015, με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου ποσού 11.791,29 €, πλέον προστίμων άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 5.895,66 €, ήτοι σύνολο ποσού 17.686,95 €.

- Της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016, με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου ποσού 19.582,86 €, πλέον προστίμων άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 9.791,43 €, ήτοι σύνολο ποσού 29.374,29 € και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 31/12/2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 04-3-2019 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 :

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αρ./01/2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), για τα διαχειριστικά έτη 2012, 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμό/2001/2017 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης Της Νομιμοποίησης Εσόδων Από Εγκληματικές Δραστηριότητες Και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας Και Ελέγχου Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, σύμφωνα με το οποίο:

«...η, με ΑΦΜ/ Δ.Ο.Υ.ΣΠΑΡΤΗΣ, διακινεί μέσω τραπεζικού της λογαριασμού χρηματικά ποσά ασύμβατα με τη φορολογική της δήλωση, τα οποία φαίνεται ότι σχετίζονται με την εμπορική δραστηριότητα του συζύγου της, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ.ΣΠΑΡΤΗΣ και της πεθεράς της, με Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, οι λογαριασμοί των οποίων φέρουν δεσμεύσεις υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου...».

Από τον έλεγχο συντάχθηκαν οι από 31/12/2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ-ΚΦΑΣ και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α. Χρήση 2012:

<<Κατά το έτος αυτό η επιχείρηση προέβη σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με το ν.3296/04, με ακαθάριστα έσοδα 209.162,93 ευρώ και ΚΚ 8.365,52 ευρώ.

Επειδή, όμως δεν υπέβαλλε ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου ΦΠΑ, η περαίωση δεν ισχύει και διενεργείται έλεγχος και στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Από το υποβληθέν μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων (Ε3), διαπιστώνεται η αγορά εμπορευμάτων αξίας 183.070,22 ευρώ, πλέον η λήψη δαπανών σχετικά με το κόστος αγοράς 15.938,98 ευρώ, ήτοι σύνολο 199.009,20 ευρώ.

Οι πωλήσεις που διενεργήθηκαν λιανικά ανέρχονται σε 58.624,03 ευρώ, η δε απογραφή αποθεμάτων έναρξης σε 20.095,52 ευρώ και η αντίστοιχη λήξης περιόδου σε 18.307,02 ευρώ.

Ζημία χρήσης 142.173,67.

Έτσι, προκειμένου να προσδιορίσουμε τα ακαθάριστα έσοδα θεωρούμε ότι οι πραγματοποιηθείσες ποσότητες εμπορευμάτων πουλήθηκαν έστω στην τιμή κόστους, τα δε αποθέματα δεν επηρεάζουν σημαντικά.

Επομένως, προσδιορίζουμε ακαθάριστα έσοδα τουλάχιστον 199.009,20 ευρώ.

Βάσει των στοιχείων που δηλώνονται προκύπτει απόκρυψη εσόδων, λόγω μη έκδοσης στοιχείων, αξίας τουλάχιστον 140.345,17 ευρώ (199.009,20 Ακαθ. έσοδα ελέγχου -58.624,03 Ακαθ.έσοδα δηλωθέντα).

Τα βιβλία κρίνονται ανακριβή σύμφωνα με την προϋπόθεση 1 και 3 του άρθρου 30 του ΚΒΣ.

Καθώς, η απόκρυψη είναι μεγαλύτερη του 5% και πάνω από 5.000,00 ευρώ τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξάνονται κατά 8%, δηλαδή 199.009,20 ευρώ χ 8%=214.929,97 ευρώ.

.....
β. Χρήση 2013:

<<Κατά το έτος αυτό η επιχείρηση προέβη σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με το ν.3296/04,με ακαθάριστα έσοδα 163.499,55 ευρώ και ΚΚ 6.539,98 ευρώ.

Επειδή, όμως δεν υπέβαλλε ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου ΦΠΑ, η περαίωση δεν ισχύει και διενεργείται έλεγχος και στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Από το υποβληθέν μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων (Ε3),διαπιστώνεται η αγορά εμπορευμάτων, πλέον η λήψη δαπανών σχετικά με το κόστος αγοράς 153.009,47 ευρώ.

Οι πωλήσεις που διενεργήθηκαν λιανικά ανέρχονται σε 87.010,73 ευρώ, η δε απογραφή αποθεμάτων έναρξης σε 18.307,02 ευρώ και η αντίστοιχη λήξης περιόδου σε 14.355,92 ευρώ.

Ζημία χρήσης 69.949,84.

Βάσει των στοιχείων που δηλώνονται προκύπτει απόκρυψη εσόδων, λόγω μη έκδοσης στοιχείων, αξίας τουλάχιστον 65.998,74 ευρώ (153.009,74 Ακαθ.έσοδα ελέγχου-87.010,73 Ακαθ. έσοδα δηλωθέντα)

Τα βιβλία κρίνονται ανακριβή σύμφωνα με την προϋπόθεση 1 και 3 του άρθρου 30 του ΚΒΣ..

Έτσι, προκειμένου να προσδιορίσουμε τα ακαθάριστα έσοδα θεωρούμε ότι οι πραγματοποιηθείσες ποσότητες εμπορευμάτων πουλήθηκαν έστω στην τιμή κόστους, τα δε αποθέματα δεν επηρεάζουν σημαντικά.

Επομένως, προσδιορίζουμε ακαθάριστα έσοδα τουλάχιστον 199.009,20 ευρώ.

Καθώς, η απόκρυψη είναι μεγαλύτερη του 5% και πάνω από 5.000,00 ευρώ τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξάνονται κατά 8%,δηλαδή 153.009,74 ευρώ x 8%=165.250,23 ευρώ.

.....
γ.Φορολογικά έτη 2014,2015 & 2016

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι σε κάποια είδη η αγοραζόμενη ποσότητα δεν συνάδει με τις πωλούμενες ποσότητες.

Οι προσδιορισθείσες διαφορές, για τα είδη που αναλυτικά παρατίθενται στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος, χαρακτηρίζονται ως μη έκδοση στοιχείων, χωρίς να καταλογίζονται παραβάσεις και τελικά προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα που δηλώθηκαν στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε α) στο φορολογικό έτος 2015 τη μη καταχώρηση στα βιβλία ενός (1) τιμολογίου αξίας 5.350,43 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 1.230,60 ευρώ, β) αθροιστικό λάθος στο φόρο εκροών 2.015,87 ευρώ και γ) στις φορολογητέες εισροές διαφορά 393,56 ευρώ και στο φόρο εισροών διαφορά 818,82 ευρώ.

Στο φορολογικό έτος 2016,διαπίστωσε λογιστικές διαφορές 9.950,18 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.384,86 ευρώ, που αφορούν δαπάνες ξένες με την δραστηριότητα της επιχείρησης και ως εκ τούτου ο φόρος εισροών δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους:

<<Με τον μόνο λόγο της προσφυγής μου ζητώ την καθ' ολοκληρίαν ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επειδή πάσχουν από έλλειψη της απαιτούμενης νόμιμης αιτιολογίας, δηλαδή σαφούς, ειδικής, μη αντιφατικής, μη ενδοιαστικής και επαρκούς αιτιολογίας, κατά τις διατάξεις του ΚΦΔ και του ΚΔιΔιακ.

Συγκεκριμένα η έκθεση ελέγχου προκειμένου να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ και στην έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων, προηγουμένως έχει προβεί σε (διορθωτικό) προσδιορισμό της αξίας των φορολογητέων εκροών. Κατ' ακολουθία, μετά τη «διόρθωση» των φορολογητέων εκροών προβαίνει και σε διόρθωση του επ' αυτών αναλογούντος ΦΠΑ.

Πλην όμως ως εκτίθεται αμέσως κατωτέρω, ο διορθωτικός προσδιορισμός της αξίας των φορολογητέων εκροών είναι εσφαλμένος και στερείται νόμιμης αιτιολογίας. Κατ' ακολουθία παρέπεται ότι την ίδια πλημμέλεια εμφανίζει και ο διορθωτικός προσδιορισμός του ΦΠΑ και για τον λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, με την επιφύλαξη των ειδικών επισημάνσεων στις χρήσεις 2015 και 2016 για την εφαρμογή του συντελεστή 23 % στην πώληση ζωοτροφών.

1. Νομοθετικό πλαίσιο & νομολογιακό πλαίσιο (ΔΕΔ 1402/2018· 1738/2016 κ.ά.)

.....

2. Δεδομένα ένδικης περίπτωσης: Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

2.1 Επί της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2012

Για τη χρήση 2012 ο έλεγχος διαπιστώνει το πραγματικό γεγονός ότι προσδιορίσαμε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη βάσει του άρθρου 15 του Ν.3296/04.

Εν συνεχεία επισημαίνει ότι δεν έχουμε υποβάλει το «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13 του ως άνω νόμου 3296/04, και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν ισχύει η περαίωση για τις δύο αυτές χρήσεις και θα πρέπει να διενεργήσει έλεγχο τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και σε αυτή του ΦΠΑ.

Αναπτύσσοντας όμως το σκεπτικό του για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των αντιστοίχων φόρων αγνοεί παντελώς το πραγματικό γεγονός ότι έχουμε ήδη προσδιορίσει και δηλώσει ακαθάριστα έσοδα, έστω και με λάθος συντελεστές, μεγαλύτερα από τα ποσά που αρχικά καταλήγει ο έλεγχος πριν δηλαδή την προσαύξηση αυτών λόγω ανακρίβειας.

Συγκεκριμένα για την χρήση 2012 έχουμε προσδιορίσει ακαθάριστα ακαθάριστα έσοδα 209.162,93 ευρώ και καθαρά κέρδη 8.366,52 ευρώ. Ο έλεγχος αναφέροντας επί λέξει " Έτσι για την χρήση 2012 προκειμένου να προσδιορίσουμε τα ακαθάριστα έσοδά σας και μη θέλοντας να σας αδικήσουμε θεωρούμε ότι τα πουλήσατε έστω στην τιμή κόστους απόκτησης αυτών" , καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτά είναι 199.009,20 ευρώ.

Αποδεχόμενος όμως ο έλεγχος ότι τα ακαθάριστα έσοδα είναι 199.009,20 ευρώ και λαμβανομένου υπ' όψιν ότι εμείς έχουμε ήδη δηλώσει ακαθάριστα έσοδα ύψους 209.162,93 ευρώ, γεγονός που δεν δύναται να αγνοηθεί για τυπικούς και μόνον λόγους, με το επιχείρημα δηλαδή ότι η περαίωση δεν ισχύει, στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης το επιχείρημα ότι υπάρχει απόκρυψη και μάλιστα μεγαλύτερη από 5% και κατά συνέπεια είναι παράλογο και αντιφατικό να προσαυξηθούν τα ακαθάριστα έσοδα του ποσού των 199.009,20 ευρώ κατά 8% λόγω ανακρίβειας.

Έτσι ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα πρέπει να γίνει με εφαρμογή του συντελεστή 11,90% στο ποσόν των 209.162,93 και όχι στο ποσό των 214.929,97 ευρώ. Αφού όμως η έκθεση ελέγχου εμμένει στο ποσό των 214.929,97 ευρώ, το οποίο λαμβάνει ως σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών υπολογίζοντας επ' αυτού ΦΠΑ, πρέπει να ακυρωθεί η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη.

2.2. Επί της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2013

Για τη χρήση 2013 ο έλεγχος διαπιστώνει το πραγματικό γεγονός ότι προσδιορίσαμε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη βάσει του άρθρου 15 του Ν.3296/04. Εν συνεχεία επισημαίνει ότι δεν έχουμε υποβάλει το «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13 του ως άνω νόμου 3296/04, και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν ισχύει η περαίωση για τις δύο αυτές χρήσεις και θα πρέπει να διενεργήσει έλεγχο τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και σε αυτή του ΦΠΑ.

Αναπτύσσοντας όμως το σκεπτικό του για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των αντιστοίχων φόρων αγνοεί παντελώς το πραγματικό γεγονός ότι έχουμε ήδη προσδιορίσει και δηλώσει ακαθάριστα έσοδα,

έστω και με λάθος συντελεστές, μεγαλύτερα από τα ποσά που αρχικά καταλήγει ο έλεγχος πριν δηλαδή την προσαύξηση αυτών λόγω ανακρίβειας.

Για την χρήση 2013 έχουμε προσδιορίσει ακαθάριστα έσοδα 163.499,55 ευρώ και καθαρά κέρδη 6.539,98 ευρώ. Ο έλεγχος αναφέροντας επί λέξει " Έτσι για την χρήση 2013 προκειμένου να προσδιορίσουμε τα ακαθάριστα έσοδά σας και μη θέλοντας να σας αδικήσουμε θεωρούμε ότι τα πουλήσατε έστω στην τιμή κόστους απόκτησης αυτών" , καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτά είναι 153.009,47 ευρώ.

Αποδεχόμενος όμως ο έλεγχος ότι τα ακαθάριστα έσοδα είναι 153.009,47 ευρώ και λαμβανομένου υπ' όψιν ότι εμείς έχουμε ήδη δηλώσει ακαθάριστα έσοδα ύψους 163.499,55 ευρώ, γεγονός που δεν δύναται να αγνοηθεί για τυπικούς και μόνον λόγους , με το επιχείρημα δηλαδή ότι η περαίωση δεν ισχύει, στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης το επιχείρημα ότι υπάρχει απόκρυψη και μάλιστα μεγαλύτερη από 5% και κατά συνέπεια είναι παράλογο και αντιφατικό να προσαυξηθούν τα ακαθάριστα έσοδα του ποσού των 153.009,47 ευρώ κατά 8% λόγω ανακρίβειας.

Έτσι ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα πρέπει να γίνει με εφαρμογή του συντελεστή 11,90% στο ποσόν των 163.499,55 και όχι στο ποσό των 165.250,23 ευρώ. Αφού όμως η έκθεση ελέγχου εμμένει στο ποσό των 165.250,23 ευρώ, το οποίο λαμβάνει ως σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών υπολογίζοντας επ' αυτού ΦΠΑ, πρέπει να ακυρωθεί και η δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη.

.....

2.3.2. Οι γενικές παραδοχές του ελέγχου

Για να καταλήξει στο πόρισμά του αναφορικά με τον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησής μου, ο έλεγχος για τη χρήση 2014 (όπως και για τις χρήσεις 2015 και 2016) προβαίνει στην εφαρμογή της μεθόδου του ποσοτικού ελέγχου σε τρία από τα είδη της εμπορίας της επιχείρησής μου (μέθοδος «κλειστής αποθήκης») και συγκεκριμένα στη βαμβακόπιτα, στο βαμβακόσπορο και στη σκυλοτροφή.

Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην ίδια την έκθεση ελέγχου (βλ. σελ. 32-33), η συλλογιστική του ελέγχου βασίζεται ρητά σε τρεις γενικές παραδοχές, ενώ ως προκύπτει σιωπηρώς αλλά σαφώς από την έκθεση ελέγχου υφίσταται και μια τέταρτη (σιωπηρή) παραδοχή:

1. Παραδοχή πρώτη (σελ. 32 έκθεσης ελέγχου)

Η βαμβακόπιτα και ο βαμβακόσπορος που εμπορεύθηκε η επιχείρησή μου, κατά τον έλεγχο, διατέθηκε με πωλήσεις χονδρικής σε ποσοστό τουλάχιστον 90 %, το δε υπόλοιπο ποσοστό των 10 % διατέθηκε με πωλήσεις λιανικής (παρότι τελικά σε κάθε χρήση αντιφατικώς ο έλεγχος δέχεται ότι δεν υπήρξαν καθόλου λιανικές πωλήσεις).

Οι σκυλοτροφές, κατά τον έλεγχο, θα έπρεπε να διατίθενται κατά κύριο λόγο με πωλήσεις λιανικής. Πλην όμως επειδή κατά τον έλεγχο δεν βρέθηκαν εκδοθέντα παραστατικά με συντελεστή ΦΠΑ 23 %, τότε, πάντοτε κατά τον έλεγχο, προκύπτει ότι οι σκυλοτροφές διατέθηκαν με πωλήσεις χονδρικής.

2. Παραδοχή δεύτερη (σελ. 32-33 έκθεσης ελέγχου)

Η ανάλωση πρώτων υλών (βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου) στην παραγωγή φυράματος, κατά τον έλεγχο, αφορά μόνο ποσοστό το πολύ 10 % των συνολικών ποσοτήτων βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου. Η σύνθεση του φυράματος δεν μπορεί να ποικίλει, ή σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να αποδεικνύεται από σχετικές σημάνσεις/πληροφορίες στη συσκευασία των ζωοτροφών, σύμφωνα με τον Κανονισμό 767/2009 της ΕΚ.

3. Παραδοχή Τρίτη (σελ. 33 έκθεσης ελέγχου)

Δεν υπήρξε απώλεια ποσότητας βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου από «φύρα», επειδή:

α] το καλό «ψήσιμο» του προϊόντος αποκλείει τη φύρα, ενώ σε κάθε περίπτωση αφού είχα σταθερούς προμηθευτές, σημαίνει ότι το προϊόν που μου πωλούσαν δεν είχε φύρα,

β] για να υπάρξει φύρα πρέπει το προϊόν να μείνει στην αποθήκη τουλάχιστον έξι μήνες, ενώ κατά τον έλεγχο μεταπωλούσα τα προϊόντα μου σε διάστημα δύο μηνών από την απόκτησή τους,

γ] η φύρα εξαρτάται από τα επίπεδα υγρασίας στους χώρους αποθήκευσης και

δ] η φύρα βαρύνει τον πελάτη επειδή, κατά τον έλεγχο, αγοράζω τα προϊόντα χύδην και τα πουλώ συσκευασμένα.

4. Παραδοχή τέταρτη (Σιωπηρή παραδοχή του ελέγχου)

Κατά την πρόσκλησή μου για έκθεση των απόψεών μου πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, υπέβαλα στον έλεγχο τρεις Πίνακες με τίτλο «Ετήσια Κίνηση Ειδών Αποθήκης», έναν για κάθε χρήση εκ των χρήσεων 2014, 2015 και 2016. Και στις τρεις χρήσεις ο έλεγχος, προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του, έχει λάβει υπόψη του τους ως άνω πίνακες, τους οποίους έχει ενσωματώσει στην έκθεση ελέγχου (βλ. μεταξύ σελ. 40 για τη χρήση 2014, μεταξύ σελ. 46 για τη χρήση 2015 και σελ. 50 για τη χρήση 2016).

Στους πίνακες αυτούς, μεταξύ άλλων, αναγράφονται ανά χρήση με βάση τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησής μου, η αξία των συνολικών αγορών της επιχείρησής μου, η ποσότητα πρώτων υλών που αγόρασε η επιχείρησή μου και αναλώθηκε στην παραγωγή φυράματος και μίγματος, η αξία των χονδρικών μου πωλήσεων, η αξία των λιανικών μου πωλήσεων και το κόστος των πωληθέντων με λιανική πώληση.

Σε όλη την έκθεση ελέγχου ο έλεγχος αποδέχεται σιωπηρά αλλά σαφώς ως πράγματι πωληθείσα ποσότητα φυράματος, εκείνη που προσδιορίζω στη σχετική στήλη των πινάκων (που ούτως ή άλλως έχει ληφθεί από τα βιβλία μου) και αναφέρω παρακάτω ειδικά για κάθε χρήση.

2.3.2. Η πλημμέλεια και ανεπάρκεια των γενικών παραδοχών ως θεμέλιου του ελέγχου και της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Οι τρεις παραπάνω παραδοχές είναι πλημμελείς και ανεπαρκείς, ενώ παράλληλα αντιφάσκουν προς την τέταρτη παραδοχή. Ειδικότερα:

1. Επί της πρώτης παραδοχής

Ο έλεγχος αυθαίρετα δέχεται ότι μόνο 10 % της συνολικής ποσότητας βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου μπορεί να πωλήθηκε με λιανική πώληση, ενώ το υπόλοιπο 90 % πωλήθηκε οπωσδήποτε με χονδρική. Πέραν του ότι ο προσδιορισμός των ως άνω ποσοστών είναι αυθαίρετος, παραβλέπει ότι τα συγκεκριμένα είδη, όπως και άλλα είδη που η επιχείρηση εμπορεύεται, δεν απευθύνονται μόνο σε κτηνοτρόφους, αλλά και σε ιδιώτες, δηλαδή σε νοικοκυριά που συντηρούν σημαντικό αριθμό οικόσιτων ζώων (αρνιά, κατσίκια, όρνιθες, σκύλους κ.λπ.) που επίσης καταναλώνουν σημαντικές ποσότητες ζωοτροφών. Σε κάθε περίπτωση, παρότι δέχεται επί της αρχής ότι 10 % των συνολικών ποσοτήτων μπορούσε να αφορά λιανικές πωλήσεις, εντούτοις σε καμία χρήση δεν δέχεται ότι πράγματι 10 % εκ της συνολικώς αγορασθείσας ποσότητας βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου πράγματι πωλήθηκε λιανικώς.

Αναφορικά με τις σκυλοτροφές, ο έλεγχος φθάνει στο πόρισμα ότι όλη η ποσότητα πωλήθηκε χονδρικώς, επειδή δεν διαπιστώνει έκδοση αποδείξεων λιανικής με συντελεστή ΦΠΑ 23 %. Η αιτιολογία αυτή όμως πάσχει, γιατί το γεγονός ότι κατά νόμο το εν λόγω προϊόν υπάγεται σε ΦΠΑ συντελεστή 23 %, δεν αποδεικνύει από μόνο του την μη πώληση σκυλοτροφής με λιανικές πωλήσεις, αφού γι' αυτές μπορεί να εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής με ΦΠΑ 13 %. Ως εκ τούτου η αιτιολογία του ελέγχου δεν είναι πλήρης, επειδή θα έπρεπε να διαλαμβάνει διαπιστώσεις και ως προς τον όγκο των αποδείξεων λιανικής με συντελεστή ΦΠΑ 13 %, ώστε να διαπιστωθεί αν αυτές αφορούσαν ως αξία μόνο προϊόντα που πράγματι υπάγονται σε αυτόν τον συντελεστή, ή αν υπήρξαν και περιπτώσεις αποδείξεις λιανικής για σκυλοτροφή που αντί του 23 % εκδόθηκαν με 13 %, προφανώς από παραδρομή και συνήθεια ενόψει του ότι η μεγάλη πλειονότητα των ειδών της εμπορίας μου κατά τη συγκεκριμένη χρήση υπαγόταν πράγματι σε συντελεστή ΦΠΑ 13 %.

Στην ελεγκτική αυτή επαλήθευση ο έλεγχος έπρεπε οπωσδήποτε να προβεί από τη στιγμή που διαπίστωσε ότι η επιχείρησή μας δεν είχε εκδώσει ούτε μια ΑΛΠ με συντελεστή ΦΠΑ 23 %, γεγονός που και μόνο του καταμαρτυρεί τη βασιμότητα του ισχυρισμού μου, αφού δεν είναι δυνατόν να μην εκδώσαμε ούτε μια ΑΛΠ με ΦΠΑ 23 % τη στιγμή που και ο ίδιος ο έλεγχος δέχεται ότι κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας η σκυλοτροφή θα πρέπει να πωλείται κατά κύριο λόγο με λιανικές πωλήσεις.

2. Επί της δεύτερης παραδοχής

Η παραδοχή αυτή βασίζεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση, γιατί αντιμετωπίζει την επιχείρησή μου σαν να επρόκειτο για επιχείρηση παραγωγής και πώλησης προσυσκευασμένου φυράματος. Πλην όμως η επιχείρησή μου δεν πωλεί προσυσκευασμένο φύραμα, αλλ' αντίθετα φύραμα που συντίθεται κατά παραγγελία του εκάστοτε πελάτη, βάσει των δικών του αναγκών και επιθυμιών, και κατόπιν συσκευάζεται ενόψει της εκτέλεσης εκάστης παραγγελίας.

Ως εκ τούτου το φύραμα που πωλούσε η επιχείρησή μου δεν ήταν προσυσκευασμένο, ούτε είχε την ίδια σύνθεση για κάθε πελάτη, ούτε την ίδια σύνθεση ανά χρήση, αφού ακόμη και ο ίδιος πελάτης ανά χρήση μπορεί (και πράγματι συνέβαινε) να επιθυμούσε και να απαιτούσε διαφορετική σύνθεση φυράματος ανάλογα με τις ανάγκες του και την οικονομική του δυνατότητα και την εποχή του έτους που προέβαινε σε αγορά, δηλαδή βάσει μεταβλητών παραμέτρων.

Συνεπώς η μεταβολή της σύνθεσης του συνολικού φυράματος από χρήση σε χρήση είναι φυσιολογική.

3. Επί της τρίτης παραδοχής

Είναι αυτονόητο ότι η παραδοχή του ελέγχου ότι δεν υφίσταται καθόλου φύρα, δηλαδή απώλεια ποσότητας λόγω υγρασίας, απάδει εντελώς προς τα διδάγματα της κοινής πείρας, τα οποία υπαγορεύουν να δεχθούμε ότι οπωσδήποτε υπήρχε φύρα μεταξύ 3 έως 5 % και κατά μέσο όρο 4 %. Το επιχείρημα ότι αφού αγοράζαμε από τους ίδιους προμηθευτές ήταν δεδομένη η ανυπαρξία φυράς δεν ευσταθεί.

Και τούτο διότι, πρώτον είναι αδύνατο να μην υπήρχε καθόλου φύρα, αλλά και επιπλέον επειδή η εκτίμηση ότι ένα προϊόν ότι θα έχει φύρα, δεν λειτουργεί αποτρεπτικά για την αγορά του, αλλά επιδρά στην τιμή αγοράς (τη μειώνει). Συνεπώς καμία αποδεικτική αξία δεν έχει η (αόριστη, αφού δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένους προμηθευτές) σκέψη του ελέγχου ότι τα προϊόντα δεν είχαν φύρα λόγω της μακρόχρονης συνεργασίας μου με συγκεκριμένους προμηθευτές. Για την πληρότητα της αιτιολογίας του ο έλεγχος θα έπρεπε να διαλαμβάνει διαπιστώσεις και ως προς την τιμή της αγοράς, δηλαδή να διαπιστώνει ότι οι ποσότητες που είχα αγοράσει αγοράστηκαν σε τέτοια τιμή (υψηλή), από την οποία καταμαρτυρείται ότι επρόκειτο για υψηλής ποιότητας προϊόν που δεν θα έχει (μεγάλη) φύρα.

Επιπρόσθετα η αναφορά της έκθεσης ελέγχου ότι μεταπωλούσα το προϊόν σε διάστημα 1-2 μηνών από την αγορά του είναι εντελώς αυθαίρετη και αβάσιμη, αφού δεν στηρίζεται σε κανένα απολύτως στοιχείο. Το ίδιο ισχύει και για την αναφορά της στα επίπεδα υγρασίας στους χώρους αποθήκευσης, αφού η έκθεση ελέγχου δεν προσδιορίζει αν υφίσταντο τέτοιες συνθήκες στην αποθήκη μου.

Εξάλλου, αβάσιμη και αυθαίρετη είναι και η σκέψη της για δήθεν μετακύλιση της φυράς στους πελάτες μου, αφού ως ήδη εκτέθηκε η επιχείρησή μου δεν πωλούσε προσυσκευασμένες ζωοτροφές, αλλά ζωοτροφές που ζυγίζονταν και συσκευάζονταν ενόψει της πώλησής τους σε συγκεκριμένο πελάτη και πάντοτε ενώπιόν του. Συνεπώς ήταν αδύνατο να μετακυλύω τη φύρα στους πελάτες μου.

3. Επί της τέταρτης παραδοχής

Η τέταρτη παραδοχή, ως θα εκτεθεί αναλυτικά ειδικώς για κάθε χρήση (2014, 2015 και 2016), καταδεικνύει την ανεπάρκεια και την αντιφατικότητα των αιτιολογιών της έκθεσης ελέγχου, αλλά και ένα θεμελιώδες σφάλμα τους. Συγκεκριμένα: Ο έλεγχος δεν αμφισβητεί (και ούτε θα μπορούσε) τη συνολική ποσότητα του πωληθέντος φυράματος, η οποία προκύπτει από τα τιμολόγια πώλησης φυράματος. Αρνείται όμως να δεχθεί ότι στη σύνθεση του φυράματος η βαμβακόπιτα και ο βαμβακόσπορος ήταν στην ποσότητα που προσδιορίσαμε στους ανά χρήση πίνακες που προσκομίσαμε, αλλά δέχεται ότι ήταν σε πολύ μικρότερη ποσότητα.

Πλην όμως δεν προσδιορίζει, ως όφειλε, αν πράγματι η σύνθεση του φυράματος δεν είχε τις ποσότητες βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου που εγώ αναφέρω, ποια ήταν η πρώτη ύλη που κάλυψε τη διαφορά. Τούτο έχει κεφαλαιώδη σημασία γιατί αν, ως δέχεται ο έλεγχος, η ποσότητα βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου δεν είναι αυτή που εμείς αναφερόμαστε, τότε τα παραχθέντα φυράματα προήλθαν από κάποια άλλη πρώτη ύλη, η αξία της οποίας πρέπει οπωσδήποτε να αφαιρεθεί από την αξία των λιανικών πωλήσεων, αφαίρεση στην οποία όμως ο έλεγχος δεν προβαίνει.

2.3.3. Πλημμέλεια, ανεπάρκεια, ασάφεια, αοριστία και αντιφατικότητα της αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων ανά χρήση και πράξη

Α. Επί της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2014

Όλα τα παραπάνω αποτυπώνονται ανάγλυφα κατ' αρχάς στη χρήση 2014. Συγκεκριμένα: Α. Στη βαμβακόπιτα το πόρισμα ελέγχου (βλ. σελ. 44 της έκθεσης) δέχεται ότι αγοράσαμε ποσότητα 71.700 κιλά. Ωστόσο, συνυπολογιζομένων των πωλήσεων και του αποθέματος λήξης, δέχεται ότι για την παραγωγή φυράματος αναλώθηκαν μόνο 6453 κιλά, άρα διαπιστώνει έλλειμμα 34.137 κιλά. Β. Στο βαμβακόσπορο το πόρισμα ελέγχου (βλ. σελ. 44 της έκθεσης) δέχεται ότι αγοράσαμε ποσότητα 262.730 κιλά. Ωστόσο, συνυπολογιζομένων των πωλήσεων και του αποθέματος λήξης, δέχεται ότι για την παραγωγή φυράματος αναλώθηκαν μόνο 6626 κιλά, άρα διαπιστώνει έλλειμμα 125.337 κιλά.

Πλην όμως για να καταλήξει στα ως άνω μεγέθη ελλείμματος, κατά πρώτον λαμβάνει ως δεδομένο ότι δεν υπήρξε καθόλου φύρα, γεγονός αδιανόητο κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας. Επίσης δέχεται ότι δεν υπήρξαν καθόλου λιανικές πωλήσεις, παρότι εισαγωγικά, ως έχει ήδη εκτεθεί, έχει δεχθεί ότι 10 % των συνολικών μου πωλήσεων θα μπορούσαν να είναι λιανικές.

Επιπρόσθετα δεν προσδιορίζει ποια ήταν η ποσότητα εκ των λοιπών πρώτων υλών που αναφέρονται στον Πίνακα 1 (κριθάρι, πιπυρά, βρώμη κ.λπ.) που αναλώθηκε για την παραγωγή φυράματος σε αντικατάσταση της διαφοράς από την ποσότητα βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου που εμείς επικαλούμαστε στον πίνακα 1. Τούτο ήταν αναγκαίο και επιβεβλημένο, επειδή εγώ στον Πίνακα 1 εξέθεσα ότι στην παραγωγή φυράματος αναλώθηκαν 17.525,00 κιλά βαμβακόπιτα και 8200 κιλά βαμβακόσπορο, άρα σύνολο 25725 κιλά. Ο έλεγχος δέχεται μόνο (6453 + 6626=) 13079 κιλά. Συνεπώς υφίσταται μια διαφορά 12646 κιλών πρώτων υλών, για τα οποία ο έλεγχος θα έπρεπε αφού προσδιορίσει ποια είδη αφορούν, στη συνέχεια να αφαιρέσει την αξία τους από τις λιανικές πωλήσεις.

Πλην όμως τίποτε από τα παραπάνω δεν πράττει ο έλεγχος και γι' αυτό η αιτιολογία του είναι πλημμελής. Καταληκτικά, πρέπει να επισημανθεί και τούτο:

Στον Πίνακα 1 προσδιόρισα το κόστος των πωληθέντων με λιανικές πωλήσεις στο ποσό των 45.153, 44 €. Ο έλεγχος όμως καταλήγει στο πόρισμα ότι κατά τη χρήση 2014 δεν είχα καμία λιανική πώληση βαμβακόπιτας, βαμβακόσπορου και σκυλοτροφών, οπότε ακολουθώντας κανείς τη συλλογιστική του ελέγχου, θα πρέπει να αφαιρέσει από την οικεία στήλη του πίνακα το ποσό των 4.608,55 για τη λιανική πώληση βαμβακόπιτας, το ποσό των 727, 66 ευρώ για τη λιανική πώληση βαμβακόσπορου, το ποσό των 16.496,99 ευρώ για τη λιανική πώληση υποβαθμισμένου βαμβακόσπορου και το ποσό των 6.105, 77 ευρώ για τη λιανική πώληση σκυλοτροφής.

Έτσι, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι για τις λιανικές πωλήσεις όλων των άλλων προϊόντων, τις οποίες δεν αμφισβητεί, είχα κόστος 17.304, 03 ευρώ. Πλην όμως δεν αμφισβητεί την συνολικά αξία των λιανικών πωλήσεων που κατά τα βιβλία μου ανέρχεται σε 58.107, 61 €. Έτσι, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μεταπώλησα εμπορεύματα που αγόρασα με κόστος 17.304, 03 € αντί τιμήματος 58.107, 61 €, ότι δηλαδή είχα μικτό κέρδος ποσοστού περίπου 235 %. Το συμπέρασμα όμως αυτό επίσης αντίκειται προδήλως στα διδάγματα της κοινής πείρας, αλλά και στις ίδιες της παραδοχές του ελέγχου (βλ. σελ. 40), σύμφωνα με την οποία το περιθώριο κέρδους ανέρχεται σε 40 %.

Όλα τα παραπάνω δεν διαφοροποιούνται, ακόμη και αν ακολουθηθεί η επάλληλη / εναλλακτική προσέγγιση του ελέγχου, με αναφορά στον πίνακα 1, την οποία πραγματοποιεί στις σελ. 41 έως 44. Τούτο διότι:

1. Οι τιμές για τις πωλήσεις λιανικής είναι εξωπραγματικά υψηλές. Τούτο προκύπτει ενδεικτικά και ιδίως στην περίπτωση του υποβαθμισμένου βαμβακόσπορου, για τον οποίο ορίζει τιμή 0,26 €/κιλό, ενώ η τιμή αγοράς του είναι 0,15 €, όπως δεν αρνείται ο έλεγχος. Σημειώτεον ότι ο έλεγχος λαμβάνει ως δεδομένο ότι η τιμή πώλησης της λιανικής είναι τουλάχιστον ίση με την τιμή πώλησης της χονδρικής. Η παραδοχή όμως αυτή που ίσχυε κάποτε, δεν ισχύει σήμερα σε καθεστώς οικονομικής κρίσης. Και τούτο διότι η λιανική πώληση δεν γίνεται με πίστωση του τιμήματος, γεγονός που αποκλείει τον πιστωτικό κίνδυνο και ενισχύει τη ρευστότητα των επιχειρήσεων και άφευκτα οδηγεί στη μείωση της τιμής λιανικής, ακόμη και κάτω εκείνης της χονδρικής, η οποία (τιμή χονδρικής) καθίσταται κατ' ανάγκη υψηλότερη ώστε να συμπεριλάβει την κάλυψη του πιστωτικού κινδύνου και της μείωσης της ρευστότητας.

2. Εσφαλμένα και παράνομα υπολογίζει απογραφή έναρξης, την οποία, παρεμπιπτόντως, δεν είχε στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στερώντας μας το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης επ' αυτής. Τούτο διότι εφόσον προβαίνει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό στη χρήση 2013, δεν μπορεί να δεχθεί απογραφή έναρξης στη χρήση 2014.

3. Ο έλεγχος αφού δέχεται ότι πωλήσαμε πρόσθετη («αποκρυσταλλώσιμη» ποσότητα) θα έπρεπε προκειμένου να προσδιορίσει τα εξ αυτής κέρδη μου προηγουμένως να προσδιορίσει και να αφαιρέσει την αξία της αγοράς αυτής της πρόσθετης ποσότητας. Επειδή παραλείπει να το κάνει, με επιβαρύνει με το ποσό αυτό εντελώς αυθαίρετα και προδήλως εσφαλμένα.

Ως εκ τούτου, συμπερασματικά, στερείται νόμιμης αιτιολογίας η θέση του ελέγχου (σελ. 44 έκθεσης ελέγχου) ότι κατά τη χρήση του έτους 2014 υφίσταντο αποκρυσταλλώσιμα ακαθάριστα έσοδα ύψους 52.673, 28 €. Ως εκ τούτου εσφαλμένα ο έλεγχος δέχεται ότι στην εν λόγω χρήση το σύνολο της αξίας των φορολογητέων εκροών ανήλθε σε 175.342, 04 € το οποίο λαμβάνει ως σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών υπολογίζοντας επ' αυτού ΦΠΑ, και για τον λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί και η τρίτη προσβαλλόμενη πράξη.

Β. Επί της με/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 2015

Όσα εκτέθηκαν παραπάνω για τη χρήση 2014, ισχύουν αναλόγως και για της χρήση 2015. Συγκεκριμένα: Α. Στη βαμβακόπιτα το πόρισμα ελέγχου (βλ. σελ. 49 της έκθεσης) δέχεται ότι αγοράσαμε ποσότητα 122.940 κιλά. Ωστόσο, συνυπολογιζομένων του αποθέματος και των πωλήσεων, δέχεται ότι για την παραγωγή φυράματος αναλώθηκαν μόνο 16301 κιλά, άρα διαπιστώνει έλλειμμα 29.779 κιλά. Β. Στο βαμβακόσπορο το πόρισμα ελέγχου (βλ. σελ. 49 της έκθεσης) δέχεται ότι αγοράσαμε ποσότητα 220.240 κιλά. Ωστόσο, συνυπολογιζομένων του αποθέματος και των πωλήσεων, δέχεται ότι για την παραγωγή φυράματος αναλώθηκαν μόνο 26.273 κιλά, άρα διαπιστώνει έλλειμμα 60.242 κιλά.

Πλην όμως για να καταλήξει στα ως άνω μεγέθη ελλείμματος, κατά πρώτον λαμβάνει ως δεδομένο ότι δεν υπήρξε καθόλου φύρα, γεγονός αδιανόητο κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας. Επίσης δέχεται ότι δεν υπήρξαν καθόλου λιανικές πωλήσεις, παρότι εισαγωγικά, ως έχει ήδη εκτεθεί, έχει δεχθεί ότι 10 % των συνολικών μου πωλήσεων θα μπορούσαν να είναι λιανικές.

Επιπρόσθετα δεν προσδιορίζει ποια ήταν η ποσότητα εκ των λοιπών πρώτων υλών που αναφέρονται στον Πίνακα 1 (κριθάρι, πιτυρά, βρώμη κ.λπ.) που αναλώθηκε για την παραγωγή φυράματος σε αντικατάσταση της διαφοράς από την ποσότητα βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου που εμείς επικαλούμαστε στον πίνακα 2. Τούτο ήταν αναγκαίο και επιβεβλημένο, επειδή εγώ στον Πίνακα 2 εξέθεσα ότι στην παραγωγή φυράματος αναλώθηκαν 29.000,00 κιλά βαμβακόπιτα και 40.000 κιλά βαμβακόσπορος, άρα σύνολο 69.000 κιλά. Ο έλεγχος δέχεται μόνο (16301 + 26.273 =) 42574 κιλά. Συνεπώς υφίσταται μια διαφορά 26.426 κιλών πρώτων υλών, για τα οποία ο έλεγχος θα έπρεπε αφού προσδιορίσει ποια είδη αφορούν, στη συνέχεια να αφαιρέσει την αξία τους από τις λιανικές πωλήσεις.

Πλην όμως τίποτε από τα παραπάνω δεν πράττει ο έλεγχος και γι' αυτό η αιτιολογία του είναι πλημμελής. Καταληκτικά, πρέπει να επισημανθεί και τούτο:

Στον Πίνακα 2 προσδιόρισα το κόστος των πωληθέντων με λιανικές πωλήσεις στο ποσό των 27.936, 25 €. Ο έλεγχος όμως καταλήγει στο πόρισμα ότι κατά τη χρήση 2015 δεν είχα καμία λιανική πώληση βαμβακόπιτας, βαμβακόσπορου και σκυλοτροφών, οπότε ακολουθώντας κανείς τη συλλογιστική του ελέγχου, θα πρέπει να αφαιρέσει από την οικεία στήλη του πίνακα το ποσό των 3.040,85 για τη λιανική πώληση βαμβακόπιτας, το ποσό των 7.482, 48 ευρώ για τη λιανική πώληση βαμβακόσπορου και το ποσό των 6.430,20 ευρώ για τη λιανική πώληση σκυλοτροφής.

Έτσι, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι για τις λιανικές πωλήσεις όλων των άλλων προϊόντων, τις οποίες δεν αμφισβητεί, είχα κόστος 10.982, 72 ευρώ. Η συνολική αξία των λιανικών πωλήσεων που κατά τα βιβλία μου ανέρχεται σε 32.471, 71 €. Έτσι, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μεταπώλησα εμπορεύματα που αγόρασα με κόστος 10.982, 72 € αντί τιμήματος 32.471, 71 €, ότι δηλαδή είχα μικτό κέρδος ποσοστού περίπου 196 %. Το συμπέρασμα όμως αυτό επίσης αντίκειται προδήλως στα διδάγματα της κοινής πείρας, αλλά και στις ίδιες της παραδοχές του ελέγχου (βλ. σελ. 40), σύμφωνα με την οποία το περιθώριο κέρδους μου ανέρχεται σε 40 %.

Σημειωτέον ότι ο έλεγχος λαμβάνει ως δεδομένο ότι η τιμή πώλησης της λιανικής είναι τουλάχιστον ίση με την τιμή πώλησης της χονδρικής. Η παραδοχή όμως αυτή που ίσχυε κάποτε, δεν ισχύει σήμερα σε καθεστώς οικονομικής κρίσης. Και τούτο διότι η λιανική πώληση δεν γίνεται με πίστωση του τιμήματος, γεγονός που αποκλείει τον πιστωτικό κίνδυνο και ενισχύει τη ρευστότητα των επιχειρήσεων και άφευκτα οδηγεί στη μείωση της τιμής λιανικής, ακόμη και κάτω εκείνης της χονδρικής, η οποία (τιμή χονδρικής) καθίσταται κατ' ανάγκη υψηλότερη ώστε να συμπεριλάβει την κάλυψη του πιστωτικού κινδύνου και της μείωσης της ρευστότητας.

Τέλος και εδώ, αφού ο έλεγχος δέχεται (βλ. σελ. 46 υπό Β) ότι πωλήσαμε πρόσθετη («αποκρυσταλλώσιμη» ποσότητα) θα έπρεπε προκειμένου να προσδιορίσει τα εξ αυτής κέρδη μου προηγουμένως να προσδιορίσει

και να αφαιρέσει την αξία της αγοράς αυτής της πρόσθετης ποσότητας. Επειδή παραλείπει να το κάνει, με επιβαρύνει με το ποσό αυτό εντελώς αυθαίρετα και προδήλως εσφαλμένα.

Ως εκ τούτου, συμπερασματικά, στερείται νόμιμης αιτιολογίας η θέση του ελέγχου (σελ. 49 έκθεσης ελέγχου) ότι κατά τη χρήση του έτους 2015 υφίσταντο αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 22.460, 77 €. Ως εκ τούτου εσφαλμένα ο έλεγχος δέχεται ότι στην εν λόγω χρήση το σύνολο της αξίας των φορολογητέων εκροών ανήλθε σε 258.211, 55 € το οποίο λαμβάνει ως σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών υπολογίζοντας επ' αυτού ΦΠΑ, και για τον λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί και η τέταρτη προσβαλλόμενη πράξη.

Βεβαίως αναγνωρίζουμε ότι στην εν λόγω χρήση θα πρέπει να υπάρξει διόρθωση στο μέτρο και στο ποσό που προκύπτει από τη διορθωτική μετάπτωση των πωλήσεων των ζωοτροφών που πραγματοποιήσαμε στην εν λόγω χρήση από συντελεστή 13 % ΦΠΑ σε συντελεστή 23 %.

Γ. Επί της με αριθμό/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 2016

1. Επί της πλημμέλειας της αιτιολογίας κατ' επανάληψη των σφαλμάτων και ελλείψεων που παρουσιάζονται στις χρήσεις 2014 και 2015

Σημειώνεται εισαγωγικά ότι στη χρήση αυτή η επιχείρησή μας ξεκινά τη δραστηριοποίησή της και στον κλάδο του γάλακτος, για τον οποίο κλάδο η επιχείρησή μας σημείωσε αγорές 351.580, 61 € και πωλήσεις 358.492, 44 €. Τα μεγέθη αυτά δεν αμφισβητούνται και αναφέρονται εισαγωγικά/παρενθετικά για να καταδειχθεί ότι τα ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο ζωοτροφών ήταν 183.525, 14 € έναντι 166.007, 56 λεπτά αξίας αγορών, όπως άλλωστε προκύπτει και από τον Πίνακα 3 που προσκομίστηκε στον έλεγχο.

Κατά τα λοιπά, όσα εκτέθηκαν παραπάνω για τις χρήσεις 2014 και 2015, ισχύουν αναλόγως και για τη χρήση 2016. Συγκεκριμένα:

Α. Στη βαμβακόπιτα το πόρισμα ελέγχου (βλ. σελ. 51 της έκθεσης) δέχεται ότι αγοράσαμε ποσότητα 122.480 κιλά. Ωστόσο, δέχεται ότι για την παραγωγή φυράματος αναλώθηκαν μόνο 8096 κιλά, οπότε συνυπολογιζομένων των πωλήσεων, διαπιστώνει έλλειμμα 70.6854 κιλά. Β. Στο βαμβακόσπορο το πόρισμα ελέγχου (βλ. σελ. 51 της έκθεσης) δέχεται ότι αγοράσαμε ποσότητα 283.190 κιλά. Ωστόσο, δέχεται ότι για την παραγωγή φυράματος αναλώθηκαν μόνο 8096 κιλά, οπότε συνυπολογιζομένων των πωλήσεων τις οποίες προσδιορίσει σε 75.020 κιλά, διαπιστώνει έλλειμμα 200.074 κιλά.

Πλην όμως για να καταλήξει στα ως άνω μεγέθη ελλείμματος, κατά πρώτον λαμβάνει ως δεδομένο ότι δεν υπήρξε καθόλου φύρα, γεγονός αδιανόητο κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας. Επίσης δέχεται ότι δεν υπήρξαν καθόλου λιανικές πωλήσεις, παρότι εισαγωγικά, ως έχει ήδη εκτεθεί, έχει δεχθεί ότι 10 % των συνολικών μου πωλήσεων θα μπορούσαν να είναι λιανικές.

Επιπρόσθετα δεν προσδιορίζει ποια ήταν η ποσότητα εκ των λοιπών πρώτων υλών που αναφέρονται στον Πίνακα 3 (κριθάρι, πιτυρά, βρώμη κ.λπ.) που αναλώθηκε για την παραγωγή φυράματος σε αντικατάσταση της διαφοράς από την ποσότητα βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου που εμείς επικαλούμαστε στον πίνακα 3. Τούτο ήταν αναγκαίο και επιβεβλημένο, επειδή εγώ στον Πίνακα 3 εξέθεσα ότι στην παραγωγή φυράματος αναλώθηκε 22.460,00 κιλά βαμβακόπιτα και 30.500 κιλά βαμβακόσπορο, άρα σύνολο 52.960 κιλά. Ο έλεγχος δέχεται μόνο (8096 + 8096 =) 16.192 κιλά. Συνεπώς υφίσταται μια διαφορά 36.768 κιλά πρώτων υλών, για τα οποία ο έλεγχος θα έπρεπε αφού προσδιορίσει ποια είδη αφορούν, στη συνέχεια να αφαιρέσει την αξία τους από τις λιανικές πωλήσεις. Πλην όμως τίποτε από τα παραπάνω δεν πράττει ο έλεγχος και γι' αυτό η αιτιολογία του είναι πλημμελής. Καταληκτικά, πρέπει να επισημανθεί και τούτο:

Στον Πίνακα 3 προσδιόρισα το κόστος των πωληθέντων με λιανικές πωλήσεις στο ποσό των 21.844, 20 €. Ο έλεγχος όμως καταλήγει στο πόρισμα ότι κατά τη χρήση 2016 δεν είχα καμία λιανική πώληση βαμβακόπιτας, βαμβακόσπορου και σκυλοτροφών, οπότε ακολουθώντας κανείς τη συλλογιστική του ελέγχου, θα πρέπει να αφαιρέσει από την οικεία στήλη του πίνακα το ποσό των 2.915,09 για τη λιανική πώληση βαμβακόπιτας, το ποσό των 4.586, 66 ευρώ για τη λιανική πώληση βαμβακόσπορου και το ποσό των 4.827,68 ευρώ για τη λιανική πώληση σκυλοτροφής.

Έτσι, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι για τις λιανικές πωλήσεις όλων των άλλων προϊόντων, τις οποίες δεν αμφισβητεί, είχα κόστος 9.514, 76 ευρώ. Η συνολική αξία των λιανικών πωλήσεων κατά τα βιβλία μου ανέρχεται σε 25.299, 98 €. Έτσι, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μεταπώλησα εμπορεύματα που αγόρασα με κόστος 9.514, 76 € αντί τιμήματος 25.299, 98 €, ότι δηλαδή είχα μικτό κέρδος ποσοστού περίπου 166 %. Το

συμπέρασμα όμως αυτό επίσης αντίκειται προδήλως στα διδάγματα της κοινής πείρας, αλλά και στις ίδιες της παραδοχές του ελέγχου (βλ. σελ. 40), σύμφωνα με τον οποίο το περιθώριο κέρδους μου ανέρχεται σε 40 %.

Σημειωτέον ότι ο έλεγχος λαμβάνει ως δεδομένο ότι η τιμή πώλησης της λιανικής είναι τουλάχιστον ίση με την τιμή πώλησης της χονδρικής. Η παραδοχή όμως αυτή που ίσχυε κάποτε, δεν ισχύει σήμερα σε καθεστώς οικονομικής κρίσης. Και τούτο διότι η λιανική πώληση δεν γίνεται με πίστωση του τιμήματος, γεγονός που αποκλείει τον πιστωτικό κίνδυνο και ενισχύει τη ρευστότητα των επιχειρήσεων και άφευκτα οδηγεί στη μείωση της τιμής λιανικής, ακόμη και κάτω εκείνης της χονδρικής, η οποία (τιμή χονδρικής) καθίσταται κατ' ανάγκη υψηλότερη ώστε να συμπεριλάβει την κάλυψη του πιστωτικού κινδύνου και της μείωσης της ρευστότητας.

2. Ειδικά ζητήματα χρήσης 2016

A. Επί της μεταφοράς πλεονάσματος δημητριακών στα παράγωγα βάμβακος

Ως εξέθεσα και με τις απόψεις μου επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, υπάρχει πράγματι μια απόκλιση στην ποσότητα (έλλειμμα) των παραγώγων βάμβακος και συγκεκριμένα 39.170, 80 κιλά Βαμβακόπιτα και 143.942,40 κιλά Βαμβακόσπορος, ως εμφανίζεται στον Πίνακα 3. Την ίδια στιγμή, όμως, υπάρχει μια αντίστροφη απόκλιση (πλεόνασμα) στην ποσότητα των σπόρων δημητριακών της τάξεως των 122.474, 04 κιλών. Είναι πασιφανές ότι πρόκειται περί λάθους τιμολόγησης. Έχουν δηλαδή τιμολογηθεί σπόροι αντί βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου. Πράγματι, κατά τη χρήση 2016, λόγω ασθενείας μου με αντικατέστησε στο κατάστημα πολλές φορές ο σύζυγός μου, ηλικίας τότε 74 ετών, ο οποίος εκ παραδρομής τιμολογούσε τα συγκεκριμένα είδη σαν δημητριακά.

B. Επί της καταστροφής ποσοτήτων από πλημμύρες

Ως εξέθεσα και με τις απόψεις μου επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ποσότητα 60.639, 16 κιλά βαμβακόπιτας και βαμβακόσπορου καταστράφηκαν σε πλημμύρες. Ο έλεγχος απορρίπτει τον ισχυρισμό μου με την αιτιολογία ότι δεν υπάρχει δελτίο συμβάντων από την Πυροσβεστική Υπηρεσία.

Η αιτιολογία του όμως είναι πλημμελής, διότι γενομένης της καταστροφής, η οποία διαπιστώθηκε την επομένη των πλημμυρών ημέρα, δεν υφίστατο λόγος να κληθεί η Πυροσβεστική, η οποία κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας καλείται προκειμένου να αποτρέψει την εισροή υδάτων και όχι απλώς για την απομάκρυνση των, κατά το κοινώς λεγόμενο, «λασπόνερων» την οποία πραγματοποίησα με τη συνδρομή συντοπιτών μου.

Γ. Επί της απόρριψης των εξόδων ποσού 9.776, 19 € και 173, 99 €

Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά τιμολόγια εξόδων που αφορούν οικοδομικά υλικά συνολικής αξίας 9.776,19 € πλέον 2.344,85 € ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι δεν έχω προσκομίσει κάποια οικοδομική άδεια για τις εργασίες αυτές.

Όμως ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος, καθώς και από το συνολικό ύψος των δαπανών αυτών και από το είδος των αγορασθέντων υλικών αβίαστα προκύπτει ότι πρόκειται για υλικά αναγκαία για επισκευές και όχι για ανέγερση οικοδομής ή κάποιας προσθήκης ή για βελτιωτικές εργασίες μεγάλης κλίμακας, όπου πράγματι θα ήταν απαραίτητη κατά νόμο η έκδοση οικοδομικής άδειας.

Επίσης κακώς απορρίφθηκε η δαπάνη ποσού 173,99 € πλέον 40, 01 € ΦΠΑ αγοράς τηλεόρασης, αφού πρόκειται προφανώς για παραγωγική δαπάνη, μιας και η τηλεόραση εν έτει 2016 τοποθετήθηκε στην επιχείρησή μου για ενημέρωση επί της επικαιρότητας που ενδιαφέρει την επιχείρησή μου (π.χ. πρόγνωση καιρού), καθώς και για την τέρψη των πελατών κατά την αναμονή τους στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης έως την εξυπηρέτησή τους.

3. Συμπεράσματα χρήσης 2016

Ως εκ τούτου, συμπερασματικά, στερείται νόμιμης αιτιολογίας η θέση του ελέγχου (σελ. 51 έκθεσης ελέγχου) ότι κατά τη χρήση του έτους 2016 υφίστατο απόκρυψη κερδών ύψους 95.366,70 € (85.416,52 + 9.950,18).

Ως εκ τούτου εσφαλμένα ο έλεγχος δέχεται ότι στην εν λόγω χρήση το σύνολο της αξίας των φορολογητέων εκροών ανήλθε σε 627.434, 10 € το οποίο λαμβάνει ως σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών υπολογίζοντας επ' αυτού ΦΠΑ, και για τον λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί και η πέμπτη προσβαλλόμενη πράξη.

Βεβαίως αναγνωρίζουμε ότι και στην εν λόγω χρήση θα πρέπει να υπάρξει διόρθωση στο μέτρο και στο ποσό που προκύπτει από τη διορθωτική μετάπτωση των πωλήσεων των ζωοτροφών που πραγματοποιήσαμε στην εν λόγω χρήση από συντελεστή 13 % ΦΠΑ σε συντελεστή 23 %.

Εκ μέρους της προσφεύγουσας κατατέθηκε το αριθ.πρωτ.ΔΕΔ/21-6-2019 υπόμνημα, με το οποίο η προσφεύγουσα αιτείται την παράταση της ενδικοφανούς προσφυγής, επειδή έχει άμεση σχέση με την έκβαση των ενδικοφανών προσφυγών του (υιός) και της (νύφη), οι οποίοι κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία.

Επειδή, παρατάθηκαν για ένα (1) μήνα οι προσφυγές των προαναφερθέντων, εδόθη παράταση και στην προσφεύγουσα σύμφωνα με την αριθ. απόφαση/26-8-2019 του Προϊσταμένου της ΔΕΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3296/2004(όπως ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 3842/2010).

α. Με το άρθρο 13 :Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.

β) Με το άρθρο 14 ν.3296/2004:

1. Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται:

α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία της κατά περίπτωση προσήκουσας κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ.

.....

γ. Με το άρθρο 15 ν.3296/2004:

1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπάγονται στη διαδικασία "αυτοελέγχου" κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α., από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων.

δ. Με το άρθρο 17 ν.3296/2004:

.....

7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν

εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου."

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 3261-3262/94 Τμήμα Β, αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως "διορθωτική". Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του "δευτεροβάθμιου" οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή, με τις υποβληθείσες δηλώσεις του ν.3296/04, έχουν προσδιορισθεί ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος, τα οποία έγιναν αποδεκτά με την απόφαση 2434 που εκδόθηκε για τη φορολογία αυτή, λαμβάνονται υπόψη τα ίδια και στη φορολογία ΦΠΑ.

Φορολογητέες εκροές χρήσης 2012 ευρώ 209.162,93.

Φορολογητέες εκροές χρήσης 2013 ευρώ 163.499,55.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στα φορολογικά έτη 2014,2015 και 2016, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές, και η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται απορριπτικοί.

Ως προς τη μη αναγνώριση ως φορολογητέων εισροών α) την αγορά δομικών υλικών αξίας 9.776,19 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.344,85 ευρώ, με το αιτιολογικό ότι δεν προσκομίστηκε οικοδομική άδεια και β) την αγορά μιας(1) τηλεόρασης αξίας 173,99 ευρώ πλέον ΦΠΑ 40,01 ευρώ με αιτιολογικό ότι δεν αποτελεί παραγωγική δαπάνη, οι ισχυρισμοί που προβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή γίνονται αποδεκτοί, καθόσον από τον έλεγχο δεν αποδεικνύεται ότι τα υλικά χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για επισκευές, συντηρήσεις των επαγγελματικών εγκαταστάσεων για τις οποίες χρειάζεται οικοδομική άδεια, για δε την τηλεόραση ο έλεγχος δεν αναφέρει ότι δεν χρησιμοποιήθηκε στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της.

Επομένως ,κρίνουμε ότι οι φορολογητέες εισροές που προέρχονται από τις ως άνω αγορές πρέπει να γίνουν δεκτές, ο δε φόρος εισροών αυτών να εκπεστεί από το φόρο εκροών της φορολογικής περιόδου 2016.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 04-3-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α.ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2012

	<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>		<u>Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ</u>	
<u>Εκροές</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>
Εκροές με 13%	58.624,03	7.621,12	214.929,97	27.940,90	209.162,93	27.191,18
ΣΥΝΟΛΑ	58.624,03	7.621,12	214.929,97	27.940,90	209.162,93	27.191,18
	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>
Εισροές με 13%	125.749,10	16.347,38	125.749,10	16.347,38	125.749,10	16.347,38
Δαπάνες φορολογητέες	15.938,98	3.665,95	15.938,98	3.457,92	15.938,98	3.457,92
ΣΥΝΟΛΑ	141.688,08	20.013,33	141.688,08	19.805,30	141.688,08	19.805,30
ΦΠΑ που καταβλήθηκε		0,00		0,00		0,00
πιστωτικό προηγ.περιόδου		65.170,95		65.170,95		65.170,95
Προστιθέμενα ποσά		0,00		0,00		0,00
Αφαιρούμενα ποσά		60.344,81		60.344,81		60.344,81
Σύνολο φόρου εκροών		7.621,12		27.940,90		27.191,18
Υπόλοιπο φόρου εισροών		24.839,47		24.631,44		24.631,44
Χρεωστικό υπόλοιπο		-17.218,35		3.309,45		2.559,74
Πρόσθετος φόρος				1.654,73		1.279,87
ΤΟΚΟΙ				1.425,71		1.102,74
ΣΥΝΟΛΑ				6.389,89		4.942,34

Β.ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2013

	<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>		<u>Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ</u>	
<u>Εκροές</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>
Εκροές με 13%	87.010,73	11.311,39	165.250,23	21.482,53	163.499,55	21.254,94
ΣΥΝΟΛΑ	87.010,73	11.311,39	165.250,23	21.482,53	163.499,55	21.254,94
	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>
Εισροές με 13%	115.344,92	14.994,84	115.344,92	14.994,84	115.344,92	14.994,84
Δαπάνες φορολογητέες	9.450,20	2.173,56	9.450,20	2.173,56	9.450,20	2.173,56
ΣΥΝΟΛΑ	124.795,12	17.168,40	124.795,12	17.168,40	124.795,12	17.168,40
ΦΠΑ που καταβλήθηκε		0,00		0,00		0,00
πιστωτικό προηγ.περιόδου		17.218,35		0,00		0,00
Προστιθέμενα ποσά		0,03		0,03		0,03

Αφαιρούμενα ποσά		1,36		1,36		1,36
Σύνολο φόρου εκροών		11.311,39		21.482,53		21.254,94
Υπόλοιπο φόρου εισροών		34.385,42		17.167,07		17.167,07
Χρεωστικό /Πιστωτικό υπόλοιπο		-23.074,02		4.315,46		4.087,87
Πρόσθετος φόρος				2.157,73		2.043,94
ΤΟΚΟΙ				1.859,10		1.434,03
ΣΥΝΟΛΑ				8.332,29		7.565,83

Γ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014:Σύνολο φόρου για καταβολή 11.300,14 ευρώ (ως πράξη/2018)

Δ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015:Σύνολο φόρου για καταβολή 17.686,95 ευρώ (ως πράξη/2018)

Ε.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

	<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>		<u>Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ</u>	
<u>Εκροές</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>
Εκροές με 13%	478.791,52	62.242,90	478.791,52	62.242,90	478.791,52	62.242,90
Εκροές με 23%	39.179,96	9.011,39	124.596,48	28.657,19	124.596,48	28.657,19
Εκροές με 24%	<u>24046,1</u>	<u>5771,064</u>	<u>24046,1</u>	<u>5771,064</u>	<u>24046,1</u>	<u>5771,064</u>
ΣΥΝΟΛΑ	542.017,58	77.025,35	627.434,10	96.671,15	627.434,10	96.671,15
	Εισροές	ΦΠΑ Εισροών	Εισροές	ΦΠΑ Εισροών	Εισροές	ΦΠΑ Εισροών
Αγορές & δαπάνες στο Εσωτερικό	495.851,14	79.541,26	485.900,96	77.156,40	495.851,14	79.541,26
ΣΥΝΟΛΑ	495.851,14	79.541,26	485.900,96	77.156,40	495.851,14	79.541,26
ΦΠΑ που καταβλήθηκε		0,00		0,00		0,00
πιστωτικό προηγ. περιόδου		18.380,00		0,00		0,00
Προστιθέμενα ποσά		0,00		0,00		0,00
Αφαιρούμενα ποσά		68,11		68,11		68,11
Σύνολο φόρου εκροών		77.025,35		96.671,15		96.671,15
Υπόλοιπο φόρου εισροών		97.853,15		77.088,29		79.473,15
Χρεωστικό /Πιστωτικό υπόλοιπο		-20.827,80		19.582,86		17.198,00
Πρόσθετος φόρος				9.791,43		8.599,00
ΣΥΝΟΛΑ				29.374,29		25.797,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΟΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.