



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 15-7-2019

Αριθμ. Αποφ.: 1734

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του «.....» με **ΑΦΜ** ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση στο, ΤΚ 43100, με αντικείμενο εργασιών «.....», κατά:

α) Της με αριθμό πράξηςοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012), β) Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φ.π.α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2012, γ Της υπ αριθμ.....Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας δ) υπ' αριθμ.και Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2018 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καρδίτσας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ύψους 60.254,80 ευρώ, πρόσθετοι φόροι (πρόστιμο άρθρου 58 § 1 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013) ύψους 56.519,00 ευρώ πλέον εισφορά αλληλεγγύης 6.329,41 ευρώ, **ήτοι συνολικό ποσό 123.103,21 ευρώ**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της επιχείρησης ως ανακριβών.
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φ.π.α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καρδίτσας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 1.149,86 ευρώ πλέον πρόσθετοι φόροι (πρόστιμο άρθρου 58 § 1 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013) ύψους 1.078,56 ευρώ, **ήτοι συνολικό ποσό 2.228,42 ευρώ**, λόγω μείωσης του φόρου εισροών κατά το ποσό των **1.149,86€ που αντιστοιχεί σε δαπάνες καθαρής αξίας 5.345,56 €** οι οποίες δεν αφορούν την επιχείρηση αλλά έγιναν από ελευθεριότητα για κάλυψη προσωπικών αναγκών του προσφεύγοντος.

Με την με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ – διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους **800,00 ευρώ**, επειδή: α) δεν καταχώρησε τα εμπορεύσιμα αποθέματα στο τηρούμενο βιβλίο απογραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και επίσης δεν καταχώρησε καθόλου αποθέματα (εμπορευμάτων και α'υλών) **συνολικής αξίας 154.309,66 ευρώ** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 6§6 και των άρθρων 27 & 28 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 6 περ. 3 με ΣΒ3 του ν. 2523/97 όπως και ισχύει με το άρθρο 7§3του ν.4337/2015 (πρόστιμο ύψους 600,00€) .

β) δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπέζης τιμολόγια προμηθευτών που υπερβαίνουν σε αξία τα 3.000,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§2 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 με ΣΒ1 του ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 7§3του ν.4337/2015 (πρόστιμο ύψους 200,00 ευρώ)

Με την με αριθμόπράξη επιβολής του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€ λόγω μη ανταπόκρισης στην με αρ.πρωτ.....επιδοθείσα πρόσκληση, για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, της περιόδου 1/01/2012-31/12/2012 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 § 2 του Ν.4174/2013Κ.Φ.Δ. που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθ. 54 § 1 περ.δ', § 2 περ.γ' του Κ.Φ.Δ., ήτοι πρόστιμο (1* 250,00 € = 250,00 €).

Με την με αριθμό καιπράξη επιβολής του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€ λόγω μη ανταπόκρισης στην με αρ.πρωτ.....επιδοθείσα πρόσκληση, για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, της περιόδου 1/10/2012-31/12/2012 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 § 2 του Ν.4174/2013Κ.Φ.Δ. που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθ. 54 § 1 περ.δ', § 2 περ.γ' του Κ.Φ.Δ., ήτοι πρόστιμο (1* 250,00 € = 250,00 €).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, δυνάμει των από 31/12/2018 θεωρηθέντων Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου, Φόρου Εισοδήματος Ν.2238/1994, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας άρθρου 48 Ν.2859/2000, ΚΒΣ ΠΔ.186/92 και προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, που συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με και της (.....) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο και επιβολή πράξεων για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 έως 31.12.2012) μη νόμιμη η έναρξη της παραγραφής από την έκδοση της φορολογικής πράξης. Αντίθεση στις αρχές ασφάλειας δικαίου και εμπιστοσύνης των πολιτών
2. Δεν έχει υποπέσει σε καμία παράβαση μη καταχώρησης εμπορεύσιμων αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφής και σε παράβαση της μη εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών μέσω τραπέζης.
3. Μη νόμιμη η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και καταλογισμού φόρου διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012-31.12.2012 ύστερα από εξωλογιστικό προσδιορισμό
4. Μη νόμιμη η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012-31.12.2012 λόγω ανακρίβειας
5. Μη νόμιμες οι πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων είχε υποπέσει σε πενταετή παραγραφή.

Επειδή, στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή

παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

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

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, η επιβολή των φόρων και προστίμων έγινε από τη Φορολογική Διοίκηση εντός της προβλεπόμενης πενταετίας και συγκεκριμένα τόσο οι εκθέσεις ελέγχου όσο και οι σχετικές οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων εκδόθηκαν με ημερομηνία 31-12-2018. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μόνη η απαίτηση έκδοσης της φορολογικής πράξης εντός του χρόνου της παραγραφής χωρίς κοινοποίησή της στο φορολογούμενο εγκυμονεί τον κίνδυνο καταστρατήγησης και αδυναμίας αντικειμενικού ελέγχου του πραγματικού χρόνου έκδοσής της, δεν ευσταθεί, καθώς, όλες οι εκδοθείσες πράξεις λαμβάνουν αύξοντα αριθμό και ημερομηνία από το ηλεκτρονικό σύστημα ELENXIS. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπάρξει στρέβλωση του χρόνου έκδοσής τους, αλλά ούτε και παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αφού ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί μια τυχαία επιλογή, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά είναι αυτός που με ακρίβεια και σαφήνεια οριοθέτησε ο νομοθέτης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει πως δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου, πράξεων επιβολής φόρων τελών και εισφορών, προστίμων ή άλλων

πράξεων παρακολουθηματικού χαρακτήρα προς τις κύριες φορολογίες για τη χρήση 2012 και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης των συνταγματικώς κατοχυρωμένων Αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παράγραφος 2, των άρθρων 43, 50, 82 και 83 και του άρθρου 95 παράγραφος 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 2987/1994, 8721/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνον σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν έχει υποπέσει σε καμία παράβαση μη καταχώρησης εμπορεύσιμων αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφής και σε παράβαση της μη εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών μέσω τραπέζης

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΒΣ Π.Δ.186/92 προβλέπεται ότι: Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 3 § 3 του ΚΒΣ Π.Δ.186/92 προβλέπεται ότι: Ως είδος για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευτικά η αθροιστικά.

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, απαιτείται τα αγαθά να αναγράφονται κατά την ουσιώδη ποιοτική διάκρισή τους, δηλαδή ούτε κατά τη γενική τους κατηγορία ούτε κατά την τελευταία ποιοτική διάκρισή τους. Κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη, για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών, είναι τα οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του είδους που επηρεάζουν σημαντικά τουλάχιστον την ποσοτική απόδοση ή τη διαμόρφωση του κόστους ή την τιμή πώλησης, μεμονωμένα ή αθροιστικά. Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο

απογραφών περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ΚΒΣ Π.Δ.186/92 προβλέπεται ότι: Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του. τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του. καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων, β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών. από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις, δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες, ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.....

6 Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθόριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερβαίνουν το δέκα τοις εκατό (10%) του γενικού ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας όπως αυτό ορίζεται από το άρθρο 4 του Κώδικα αυτού.

Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Επειδή με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1134/2004, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1152/2007, προβλεπόταν ότι: «Η απογραφή των εμπορεύσιμων αγαθών των επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας μπορεί να καταχωρείται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, σε χωριστές σελίδες της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή των θεωρημένων και μη χρησιμοποιημένων μηχανογραφικών εντύπων του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε ιδιαίτερες σελίδες του χειρόγραφα τηρούμενου βιβλίου».

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΒΣ Π.Δ.186/92 προβλέπεται ότι: 1.Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια.

2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρί-

ζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.

Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας.

Επειδή, στο άρθρο 27 περί απογραφής του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ; «3. Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώριση η οποία περιλαμβάνει το είδος τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα αυτού, καθώς και η συνολική του αξία.».

Επειδή, στο άρθρο 28 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «1. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα

αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, αντίστοιχα. Για την αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.»

Επειδή, απογραφή είναι η λεπτομερής καταχώρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της οντότητας που υπάρχουν τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή που διενεργείται η απογραφή. Η απογραφή βάσει των κανόνων της Λογιστικής απαιτείται να είναι λεπτομερής και πραγματική, να απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης διότι με αυτήν επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία και ο πραγματικός προσδιορισμός του εξαγόμενου λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς) της χρήσης (Εγκ.Υπ.Οικ. 117/1968 και 40/1977).

Επειδή, εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο φορολογούμενος υπέπεσε στην παράβαση της μη απογραφής ή ανακριβούς απογραφής ως προς την ποσότητα και την αξία μέρους των υπαρχόντων την 31-12-2012 αποθεμάτων του και μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 27 που ορίζουν ότι τα υπάρχοντα στο τέλος του έτους αποθέματα απογράφονται κατά εγκατάσταση αποθήκευσης αυτών και ως προς την εξόφληση τιμολογίων προμηθευτών που υπερβαίνουν σε αξία τα 3.000,00 ευρώ χωρίς τη μεσολάβηση τραπεζικού ιδρύματος.

Κατόπιν αυτού τα βιβλία του κρίθηκαν ανεπαρκή και ανακριβή και κατέστη αδύνατη η επαλήθευση των εγγραφών στα βιβλία και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με τα πραγματικά στοιχεία.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΤΕΡΑ :

Από τον έλεγχο στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, στα έσοδα του μήνα Δεκέμβριου διαπιστώθηκε ότι από 28/12 έως 29/12/2012 οι συνολικές καθαρές πωλήσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντος ανέρχονταν στα εμπορεύματα σε 2.506,08 ευρώ και στα προϊόντα σε 819,16 ευρώ ενώ από 30/12 έως 31/12/2012 η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε πωλήσεις. Όμως, όπως προκύπτει από το βιβλίο και όπως περιγράφονται στα ληφθέντα παραστατικά αγοράς, η επιχείρηση πραγματοποίησε αγορές πρώτων υλών και αγορές εμπορευμάτων την τελευταία ημέρα του έτους ήτοι την 31/12/2012 και που ανεξάρτητα αν πραγματοποιήθηκε η φυσική μεταφορά των αγορασθέντων αγαθών στην επιχείρηση ή παρέμειναν για φύλαξη στον προμηθευτή αυτών, η επιχείρηση όφειλε βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 § 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) να απογράψει τα αγαθά αυτά ως εμπορεύσιμα αποθέματα στην απογραφή της 31/12/2012.

Από τον έλεγχο στο τηρούμενο χειρόγραφο βιβλίο απογραφής (αριθμός πράξης θεώρησης 2291/20-2-1996), διαπιστώθηκε ότι η σύνταξη της απογραφής του έτους 2012 έγινε στην σελίδα 18 του βιβλίου, περιλαμβάνει 19 εγγραφές και το σύνολο της αξίας των αποθεμάτων της ανέρχεται σε

175.000,00 ευρώ. Από την αντιπαραβολή των αγορών που πραγματοποίησε η επιχείρηση την 31/12/2012 (που δεν πουλήθηκαν) και των εγγραφών στην 18 σελίδα του τηρούμενου βιβλίου απογραφής διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος παρέλειψε να απογράψει τις ποσότητες αποθεμάτων που είχε στην κυριότητά της την 31/12/2012 όπως αναλυτικά **κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6 § 6, 3 § 3, 27 & 28 του Κ.Β.Σ. ΓΠ.Δ. 186/92**):

ΜΗ ΑΠΟΓΡΑΦΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ Α'ΥΛΩΝ- ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ						
ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ						
ΗΜΕΡΟΜΗΝ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	Μ.Μ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	Κ.Α. είδους
31/12/2012			Κιλά	18740	13.024,30	01.02.01.180
31/12/2012			Κιλά	27320	18.987,40	01.02.01.181
31/12/2012			Κιλά	27280	18.959,60	01.02.01.182
31/12/20-12			Κιλά	47681	33.138,30	01.02.01.183
			τεμάχ	300	1.800,00	03.05.01.110
			τεμάχ	200	3.300,00	03.00.00.450
			κιλά	25210	19.663,80	01.01.01.265
			κιλά	7022	5.477,16	01.01.01.200
			κιλά	15250	11.895,00	01.01.01.220
			κιλά	12810	9.991,00	01.01.01.240
			κιλά	14540	11.704,70	01.01.01.180
			μέτρα	3538	6.368,40	70.10.12.200
					154.309,66	

Στις 30/11/2018 επιδόθηκε νομότυπα με το αρ. πρωτ.αποδεικτικό επίδοσης στον προσφεύγοντα το με αριθμό το με αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων "ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ" (άρθρο 28 Ν.4174/13 Κ.ΦΑ), καθώς και η πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με α/α 2/2409931, και αυτός εντός της ταχθείσας προθεσμίας κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, το υπ' αριθμόνγραπτό «υπόμνημα» ως απάντηση στο «Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου» με το οποίο διατύπωσε τις απόψεις και αντιρρήσεις του για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις

Στη συνέχεια ο έλεγχος αφού έλαβε υπ. όψιν του τις αντιρρήσεις του φορολογούμενου κατέληξε στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

1. Η επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 § 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στην απογραφή του 2012 δεν απέγραψε στο τηρούμενο βιβλίο απογραφής αποθέματα που είχε

στην κυριότητά της την 31/12/2012 σε «σύρμα φιγκλέρ 1.80 mm» ίσα με 146.831 κιλά ως κάτωθι:

Προμηθευτής -ΑΦΜ: 997822424						
Αριθμός τιμολογίου	κωδικός	Περιγραφή είδους	Ποσότητα σε κιλά	Τιμή μονάδας	Καθαρή αξία	Τόπος φύλαξης αγαθών
.....	01.02.01.180	σύρμα φιγκλέρ 1,8 mm	18.740	0,6950	13024,30	έδρα επιχείρησης
.....	01.02.01.180	>>	25.810	0,6950	17937,95	>>
.....	01.02.01.180	>>	27.320	0,6950	18987,40	>>
.....	01.02.01.180	>>	27.280	0,6950	18959,60	>>
Σύνολο αποθέματος σε σύρμα φιγκλέρ 1,8 mm την 31/12/2012 στην έδρα της επιχείρησης			99.150 κιλά			
.....	01.02.01.180	>>	47.681	0,6950	33138,30	αποθήκη προμηθευτή
Σύνολο αποθέματος σε σύρμα φιγκλέρ 1,8 mm την 31/12/2012 στην αποθήκη του προμηθευτή			47.681 κιλά			
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΕ ΣΥΡΜΑ ΦΙΓΚΛΕΡ ΤΗΝ 31/12/2012(ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ ΤΟΠΟΥ ΦΥΛΑΞΗΣ ΑΥΤΩΝ)						
Αριθμοί τιμολογίων	κωδικός	Περιγραφή είδους	Ποσότητα σε κιλά	Τιμή μονάδας	Καθαρή αξία	
.....	01.02.01.180	σύρμα φιγκλέρ 1,8 mm	146.831	0,6950	102.047,55	

2.Η επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 § 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στην απογραφή του 2012 δεν απέγραψε στο τηρούμενο βιβλίο απογραφής αποθέματα που αγόρασε με το τιμολόγιο και που παρέμειναν για φύλαξη στις αποθήκες του προμηθευτή της (.....) τα οποία ανήκαν στην κυριότητά της την 31/12/2012 και ήταν ίσα με 300 τεμάχια «πλέγμα αγκαθωτό Νο 11» και 200 τεμάχια «κονσερτίνα 450 mm» ως κάτωθι:

κωδικός	περιγραφή	Μ.Μ.	ποσότητα	Τιμή μονάδας	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
03.05.01.110	ΠΛΕΓΜΑ ΑΓΚΑΘΩΤΟ Νο 11 (τεμ.)	Τεμάχια	300	6,0000	1.800,00

03.00.00.450	KONΣEPTINA 450 MM	Τεμάχια	200	16,5000	3.300,00
			500		5.100,00

Σημειώνουμε ότι ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό για την ανωτέρω διαφορά

3. η επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 § 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στην απογραφή του 2012 δεν απέγραψε στο τηρούμενο βιβλίο απογραφής αποθέματα σε ΣΩΛΗΝΑΣ ΓΑΛ/ΖΕ 1-1/2" 2MM χ 5.8M» που αγόρασε με τοτιμολόγιο και που παρέμειναν για φύλαξη στις αποθήκες του προμηθευτή της (.....) τα οποία ανήκαν στην κυριότητα της την 31/12/2012 και ήταν ίσα με 3.538 μέτρα ως κάτωθι :

κωδικός	περιγραφή	M.M.	ποσότητα	Τιμή μονάδας	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
70.10.12.200	ΣΩΛΗΝΑΣ ΓΑΛ/ΖΕ 1-1/2" 2MM χ 5.8M	Μέτρα	3.538	1,8000	6.368,40

Σημειώνουμε ότι ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό για την ανωτέρω διαφορά .

Συνεπώς από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν απέγραψε στο βιβλίο απογραφών, σημαντική ποσότητα ειδών η αξία των οποίων ανέρχεται στο ποσό των 113.525,95 €.

4. η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε με τοτιμολόγιο. 74.832 κιλά «σύρμα γαλβανιζέ» σε διάφορες διαστάσεις που φαίνονται στον παρακάτω πίνακα και τα οποία παρέμειναν για φύλαξη στις αποθήκες του προμηθευτή του

κωδικός	περιγραφή	M.M.	ποσότητα	Τιμή μονάδας	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
01.01.01.265	ΣΥΡΜΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ 2.65 MM	Κιλά	25.210	0,7800	19.663,80
01.01.01.200	ΣΥΡΜΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ 2.00 MM	Κιλά	7.022	0,7800	5.477,16
01.01.01.220	ΣΥΡΜΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ 2.20 MM	Κιλά	15.250	0,7800	11.895,00
01.01.01.240	ΣΥΡΜΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ 2.40 MM	Κιλά	15.810	0,7800	9.991,80
01.01.01.180	ΣΥΡΜΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ 1.80 MM	Κιλά	14.540	0,8050	11.704,70
	ΣΥΝΟΛΟ		77.832		58.732,46

Στη σελίδα 18 του τηρούμενου βιβλίου απογραφής στο είδος αγαθού με α/α 8 την 31/12/2012 απέγραψε τα παρακάτω :

α/α	Είδος αγαθού	Μονάδα μέτρησης	ποσότητα	Τιμή μονάδας	Συνολική αξία αγαθού
8	ΣΥΡΜΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ	kgr	88.000	0,70	61.600,00

Ο έλεγχος αποδέχθηκε για λόγους χρηστής διοίκησης και μόνο την άποψη του ελεγχόμενου ότι 74.832 κιλά αποθέματα του είδους «σύρμα γαλβανιζέ 2.65 MM, 2.00 MM, 2.20 MM, 2.40 MM, 1.80 MM» εμπεριέχονται στην ποσότητα των εγγεγραμμένων στην απογραφή του 2012, συνολικά 88.000 κιλών της γενικής κατηγορίας αγαθών με ονομασία «σύρμα γαλβανιζέ». αλλά δεν αποδέχτηκε ότι η συνολική τους αξία ισούται με την απογραφείσα ύψους 61.600,00 ευρώ και προσδιόρισε τη συνολική αξία των αποθεμάτων σε 67.950.06 ευρώ.

5. Δεν εξοφλήθησαν μέσω τραπέζης τέσσερα φορολογικά στοιχεία αξίας της προμηθευτρίας επιχείρησης με Α.Φ.Μ.:....., που η συνολική αξία για το καθένα από αυτά υπερβαίνει τα 3.000,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν υπέπεσε σε καμία από τις παραπάνω παραβάσεις αντιτάσσοντας τα εξής:

1. Για το «σύρμα φικλέρ 1.8 mm»

Ότι απέγραψε 90.000 κιλά αποθέματα την 31/12/2012 σε «σύρμα φικλέρ 1.8 mm» στο τηρούμενο βιβλίο απογραφής (σελίδα 18 με α/α 13) με διαφορετικό όνομα είδους δηλαδή με όνομα «σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο»

Το σύρμα ΦΙΛΚΛΕΡ ή ελεύθερο χορτοδεσίας στη χρήση 2012 η επιχείρησή του το προμηθεύτηκε κυρίως από την εταιρεία Η εμπορία του σύρματος χορτοδεσίας είναι εποχική υπό την έννοια ότι επεξεργασμένο διατίθεται τους μήνες Απρίλιο μέχρι και τον Ιούλιο κάθε έτους και για να είναι έτοιμο προς διάθεση τους ανωτέρω μήνες προς εμπορία η αγορά α' ύλης γίνεται, κατά τα κρατούντα, στο τέλος του χρόνου (μήνα Δεκέμβριο) προς επίτευξη χαμηλότερης τιμής αγοράς λόγω της παραγγελίας πολλών ποσοτήτων από τους ασκούντες ομοειδή επιχείρηση. Οπότε **το μήνα Δεκέμβριο** που γίνεται η αγορά η παράδοση γίνεται με δύο τρόπους: -είτε το παραλαμβάνει η επιχείρησή του από τον προμηθευτή με την έκδοση των νομίμων παραστατικών (τιμολόγιο πώλησης και δελτίο αποστολής), ή παραμένει για φύλαξη στις αποθήκες του προμηθευτή και παραλαμβάνεται τον επόμενο μήνα (Ιανουάριο του επόμενου έτους) με έκδοση στην περίπτωση αυτή του τιμολογίου το μήνα Δεκέμβριο και την πληρωμή του συνόλου της αγορασθείσας ποσότητας (είτε με μετρητά είτε με επιταγές και ακολούθως με την παραλαβή που γίνεται στις αρχές του επόμενου έτους εκδίδεται από τον προμηθευτή το ή τα δελτία αποστολής με τη μνεία του τιμολογίου και την ένδειξη στο δελτίο (ή στα δελτία) αποστολής ότι πρόκειται για αποστολή α' ύλης από φύλαξη.

Το σύρμα αυτό ΦΙΛΚΛΕΡ (ή χορτοδεσίας ελεύθερο) είναι σκληρό και άκαμπτο και δεν μπορεί να εμπορευθεί ως έχει αφενός και αφετέρου είναι συσκευασμένο σε κουλούρες των 500 -600 περίπου κιλών η κάθε μία. Η επιχείρησή του το σύρμα αυτό το επεξεργάζεται τους μήνες Ιανουάριο-Φεβρουάριο. Μετά από την επεξεργασία του και την συσκευασία του, έτοιμο εμπορεύσιμο προϊόν καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών με την ονομασία ΠΑΚΕΤΟ ΧΟΡΤΟΔΕΣΙΑΣ.

Το σύρμα αυτό (το επεξεργασμένο) προορίζεται για τους αγρότες (κυρίως) προκειμένου να δέσουν τα τριφύλια τους, το άχυρο κ.λ.π. σε μπάλες, εργασίες, οι οποίες γίνονται κυρίως τους μήνες Απρίλιο-Μάιο -Ιούνιο και Ιούλιο.

ΔΗΛΑΔΗ η όλη προμήθεια του σύρματος ΦΙΛΚΛΕΡ ή χορτοδεσίας και η παραγωγή καταναλώνεται πριν το τέλος κάθε χρήσης με συνακόλουθο στο τέλος της χρήσης να ΜΗΝ ΥΠΑΡΧΕΙ απόθεμα σύρμα ΦΙΛΚΛΕΡ ή χορτοδεσίας, εκτός από ελάχιστα κουτιά των 35-38 κιλών του επεξεργασμένου (ΠΑΚΕΤΟ ΧΟΡΤΟΔΕΣΙΑΣ).

Το μόνο απόθεμα που θα υπάρχει 31.12. για το εν λόγω είδος θα είναι αυτό που θα αγοραστεί τον μήνα Δεκέμβριο κάθε έτους και θα είναι ακατέργαστο- άκαμπτο δηλαδή το ΦΙΛΚΛΕΡ ή χορτοδεσίας, όπως το ονομάζει ο επιτηδευματίας από την έναρξη της δραστηριότητας του (1994) έως και σήμερα και αυτό, είτε θα βρίσκεται στις αποθήκες της επιχείρησής του, είτε στις αποθήκες του προμηθευτή για φύλαξη.

Το «σύρμα φιλ-κλερ 1.8 mm» πριν την επεξεργασία ο ίδιος ως επιχειρηματίας λόγω του ότι τελικώς χρησιμοποιείται στο δέσιμο του χόρτου το ονομάζει προς διάκριση «σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο. Το «σύρμα φιλ-κλερ 1,8 mm» μετά την επεξεργασία του (διαδικασία ανόπτησης) γίνεται το μαλακό καμένο -ανοπτημένο σύρμα συσκευασμένο και καταχωρείται ως πακέτο χορτοδεσίας. Αντιστρόφως για τη δική του επιχείρηση η ονομασία σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο ταυτίζεται με το «σύρμα φιλ-κλερ 1.8 mm» δηλαδή είναι έννοιες ταυτόσημες με διάκριση χωρίς σημασία, αφού το «σύρμα φιλ-κλερ 1.8 mm» δεν μπορεί, όπως αγοράζεται να χρησιμοποιηθεί αυτούσιο από την επιχείρησή του.

Διατείνεται επίσης ότι, από τα 121.021 κιλά σύρμα φιλκλέρ ή σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο κιλά 73.340 παραλήφθηκαν την 31-12-2012 και απογράφηκαν επίσης, ενώ κιλά 47.681 βρισκόταν στις αποθήκες του προμηθευτή, ως σχετική επιστολή του και παραλήφθηκαν στην χρήση 2013. Απλά έπρεπε να απογραφούν σε ιδιαίτερη στήλη, ενώ απογράφηκαν στην αποθήκη του συνολικά. Η μόνη διαφορά στην απογραφή του είναι ότι απέγραφε 90.000 κιλά ενώ έπρεπε να απογράψει 121.021 κιλά δηλαδή απέγραψε λιγότερα 31.021 κιλά αξίας 18.147,28 ευρώ τα οποία μπορούσε ο έλεγχος να βγάλει **ως λογιστική διαφορά** στην χρήση 2012 ενώ στην πραγματικότητα θα εμφανιστούν ως έσοδο στην χρήση 2013.

Εν προκειμένω, η αμφισβήτηση ανακύπτει διότι ο έλεγχος θεωρεί ότι το «σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο» και το «σύρμα ΦΙΛ-ΚΛΕΡ 1,80 mm» είναι δύο διαφορετικά είδη και κατά την άποψή του πρόκειται για διαφορετικές αγορές. Ωστόσο ο έλεγχος δέχεται, ότι έγινε αγορά σε «σύρμα ΦΙΛ-ΚΛΕΡ 1,80 mm» δεχόμενος τα τιμολόγια αγοράς και τα δελτία αποστολής, όπως τα

κατονομάζει στην έκθεση ελέγχου, περαιτέρω όμως συμπερασματικά συνήγαγε την αγορά είδους «σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο» από μόνη την καταχώρηση στη σελ. 18 περ. 13 του βιβλίου απογραφής της 31.12.2012 χωρίς να αναζητήσει τιμολόγια αγοράς ή άλλο παραστατικό.

Ο έλεγχος_ θεωρεί ότι το «σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο» και το «σύρμα ΦΙΛ-ΚΛΕΡ 1,80 mm» είναι δύο διαφορετικά είδη και κατά την άποψή του πρόκειται για διαφορετικές αγορές. Ωστόσο ο έλεγχος δέχεται, ότι έγινε αγορά σε «σύρμα ΦΙΛ-ΚΛΕΡ 1,80 mm» δεχόμενος τα τιμολόγια αγοράς και τα δελτία αποστολής, όπως τα κατονομάζει στην έκθεση ελέγχου, περαιτέρω όμως συμπερασματικά συνήγαγε την αγορά είδους «σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο» από μόνη την καταχώρηση στη σελ. 18 περ. 13 του βιβλίου απογραφής της 31.12.2012 χωρίς να αναζητήσει τιμολόγια αγοράς ή άλλο παραστατικό.

Έτσι περαιτέρω, για αποθέματα της 31.12.2012 σε έλεγχο που διενεργήθηκε τον Απρίλιο του έτους 2018 και για τόσο μεγάλη προκύπτουσα διαφορά ποσότητας και αξίας όφειλε να προβεί σε επαλήθευση με τη μέθοδο της αναγωγής από το 2018 μέχρι το έτος 2012 για να έχει πλήρη γνώση και να καταλήξει σε διαπίστωση παράβασης. Το ότι η κρίση του ελέγχου δεν είναι εμπειριστική προκύπτει και από τον ελλιπή έλεγχο που έγινε το έτος 2018, καθότι δεν προέβη ο έλεγχος ούτε καν στη θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων που γίνεται κατά την πρώτη επίσκεψη του ελέγχου στην επιχείρηση. Προς τούτο επικαλείται τη σελ. 23 του βιβλίου απογραφής της 31.12.2017, όπου δεν φέρει τη θεώρηση του ελέγχου.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων την από 31-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγοντας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει** ότι δεν υπάρχει καμία εγγραφή αποθέματος στο είδος «σύρμα φιγκλέρ 1,8 mm» ούτε στη σελίδα 18 του βιβλίου όπου η επιχείρηση απέγραψε τα συνολικά αποθέματα που βρίσκονταν στεγασμένα στην έδρα της επιχείρησης αλλά ούτε και σε διακεκριμένη άλλη σελίδα του βιβλίου, όπου η επιχείρηση έπρεπε να απογράψει τα εμπορεύσιμα αποθεμάτων που στεγάζονται σε αποθήκες τρίτων επιχειρήσεων. Πράγματι, την 31-12-2012 η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε από την προμηθεύτρια επιχείρηση ΑΦΟΙ ΓΕΩΡΓΑΝΤΑ ΕΠΕ συνολικά 146.831 κιλά «σύρμα φιγκλέρ 1,8 mm» με τιμή μονάδας 0,695€, το οποίο πλημμελώς δεν απέγραψε ως όφειλε.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ στο βιβλίο απογραφών πρέπει να καταχωρούνται τα πραγματικά αποθέματα που υπάρχουν στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου(ανά εγκατάσταση ή ανά τρίτο) και δεν ορίζεται ο τρόπος που θα πραγματοποιείται η καταμέτρηση των αποθεμάτων αυτών. Η εγγραφή καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών πρέπει να **περιλαμβάνει:**

1. Το είδος του αγαθού (άρθρο 3§3 του Π.Δ.186/92 ΚΒΣ : για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευτικά η αθροιστικά).
2. Την ποσότητα του αγαθού
3. Τη μονάδα μέτρησης , που είναι ίδια με τη μονάδα μέτρησης με την οποία αγοράζεται η πωλείται το αγαθό
4. Την κατά μονάδα αξία, με την οποία αποτιμάται το αγαθό(άρθρο 28 του Π.Δ.186/92 ΚΒΣ)
5. Τη συνολική αξία του κάθε αγαθού

Επειδή ως κριτήρια για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών πρέπει να λαμβάνονται τα οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του είδους και ειδικότερα εκείνα που επηρεάζουν σημαντικά, είτε την ποσοτική απόδοση, είτε το κόστος, είτε την τιμή πώλησης των αγαθών. Ως τεχνικά στοιχεία θεωρούνται η ποιότητα και η ποσότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, ο τρόπος παραγωγής, η εξωτερική μορφή, η συσκευασία κλπ ανάλογα με το αγαθό. Ως οικονομικά δε στοιχεία, λαμβάνονται υπόψη εκείνα που αναφέρονται στο κόστος αγοράς ή κόστος παραγωγής, στα λοιπά στοιχεία του κόστους και στην τιμή πώλησης του αγαθού. Επομένως, γίνεται κατανοητό πως ο ίδιος ο νόμος ορίζει την ποιοτική διάκριση των αγαθών, με βάση την οποία πρέπει να γίνεται η αναγραφή τους στα φορολογικά βιβλία και στοιχεία και σε καμία περίπτωση ο φορολογούμενος δεν δύναται να αναγράφει αυτά στην καθομιλουμένη, όπως ισχυρίζεται, αφού κάτι τέτοιο επιφέρει σύγχυση και αδυναμία προσδιορισμού των λογιστικών αποτελεσμάτων.

Επειδή ο έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώσει την ορθότητα του ισχυρισμού του προσφεύγοντος, διενήργησε επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης, ενημερώθηκε για τη διαδικασία επεξεργασίας του σύρματος και άντλησε πληροφορίες από το διαδίκτυο και την ιστοσελίδα του κύριου προμηθευτή της ελεγχόμενης επιχείρησης. Κατόπιν αυτού, οδηγήθηκε στο αδιαμφισβήτητο συμπέρασμα ότι τα επίμαχα είδη είναι δύο διαφορετικά προϊόντα με διαφορετική τιμολόγηση, διαφορετικές ιδιότητες και χρήσεις, διαφορετικά οικονομικά και τεχνικά στοιχεία και για τον λόγο αυτό με διαφορετικά ονόματα είδους, ήτοι το ένα «σύρμα φιλκλέρ» και το άλλο «σύρμα χορτοδεσίας». Τα ανωτέρω αποθέματα επομένως που αγόρασε η επιχείρηση την 31-12-2012 ουδόλως απεγράφησαν.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι σε προγενέστερο έλεγχο το έτος 2008 από την Υπ.Ε.Ε. Θεσσαλίας δεν διαπιστώθηκε καμία πλημμέλεια στις καταχωρήσεις του βιβλίου απογραφών της 31-12-2007 σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στα δεδομένα του 2012.

Επειδή η επαλήθευση με τη μέθοδο της αναγωγής από το έτος 2018 μέχρι το έτος 2012 σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να γίνει, καθώς η δικαιοδοσία του ελέγχου αφορούσε μόνο την

ελεγχόμενη χρήση 2012.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει η θεώρηση του βιβλίου απογραφής της 31-12-2017 κατά την έναρξη του ελέγχου με ημερομηνία 28-03-2019, με αιτία την έκδοση της εντολής ελέγχου του παρισταμένου της Δ.Ο.Υ Καρδίτσας .

Επειδή οι παραλείψεις στην απογραφή του 2012, λόγω του ότι αφορούν αγορές της τελευταίας ημέρας του έτους 2012 που είναι συγχρόνως και η μέρα κατά την οποία γίνεται η λεπτομερής καταμέτρηση των μενόντων αποθεμάτων και συντάσσεται η απογραφή στο βιβλίο δεν είναι δυνατόν περιλαμβάνει λανθασμένες εγγραφές .

Επειδή από τον διενεργηθέντα προέκυψε με σαφήνεια ότι σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του ΚΒΣ τα επίμαχα είδη είναι δύο διαφορετικά προϊόντα με διαφορετική τιμολόγηση, διαφορετικές ιδιότητες (το ένα σκληρό το άλλο μαλακό) και χρήσεις (το ένα Α΄ ύλη για την ελεγχόμενη βιοτεχνία το άλλο τελικό προϊόν) και για τον λόγο αυτό με διαφορετικά ονόματα είδους (το ένα «σύρμα φιγκλέρ» και το άλλο «σύρμα χορτοδεσίας») και η βεβαιότητα αυτή ενισχύεται από τις πληροφορίες που άντλησε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο (κατά την ξενάγηση), αλλά και από τις πληροφορίες που άντλησε από το διαδίκτυο. **Ενισχύονται δε τα επιχειρήματα του ελέγχου και από το γεγονός ότι αποτίμησε το «σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο» στην απογραφή της 31/12/2012 με τιμή μονάδας 0,585€/ανά κιλό,** που ουδεμία συνάφεια έχει με την τιμή μονάδας στην οποία τιμολογήθηκε η αγορά του προϊόντος «σύρμα φιγκλέρ 1,80 mm» (0,695 ευρώ/ανά κιλό).

Κατά συνέπεια οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί

2.Ως προς το σύρμα γαλβανιζέ.

Για το σύρμα γαλβανιζέ ο προσφεύγων **ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου ως προς την μεγαλύτερη τιμή μονάδας είναι ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ** διότι, ορθώς καταχωρήθηκαν στη σελ. 18 του βιβλίου απογραφής 2012 περ. 8 «σύρμα γαλβανιζέ» ποσότητα 88.000 κιλών, όπου συμπεριλαμβάνεται το σύνολο των αποθεμάτων κατά την 31.12.2012 τόσο στις αποθήκες τρίτων (74.832 κιλά), όσο και δικά του αποθέματα στην αποθήκη του **από αγορές προηγούμενων χρήσεων** (13.168 κιλά) **αυτό συνεπάγεται** ότι η τιμή μονάδας αποτίμησης κατά την 31.12.2012 διαμορφώνεται **από τη μέση τιμή κτήσης** τους έτους που ο ίδιος ως επιχειρηματίας, επέλεξε να τα αποτιμά στη μέση τιμή κτήσης έτους, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του ΚΒΣ.

Επειδή ως προς το σύρμα γαλβανιζέ, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι η ποσότητα των 74.832 κιλών που αγοράστηκε με το υπ΄ αριθμ.τιμολόγιο και παρέμεινε για φύλαξη στην αποθήκη του προμηθευτή συμπεριλαμβάνεται στα απογραφέντα στο βιβλίο απογραφής 88.000 κιλά σύρμα,

δεν αποδέχθηκε όμως την χαμηλή τιμή μονάδας 0,70€/ανά κιλό, στην οποία αποτιμήθηκαν τα αποθέματα.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα προϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία...». Περαιτέρω, στην παρ. 2 προβλέπεται ότι «η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα των εγκαταστάσεων.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η τιμή μονάδας 0,70€/ανά κιλό, στην οποία αποτιμήθηκε το προϊόν, είναι εξαιρετικά χαμηλή και δεν προκύπτει από καμία παραδεκτή μέθοδο, καθόσον η τιμολόγηση του είδους αυτού, όπως αποτυπώνεται στα τιμολόγια αγορών της ελεγχόμενης χρήσης αποδεικνύει ότι το είδος αυτό δεν έπρεπε να ομαδοποιηθεί και να απογραφεί κατά γενική κατηγορία με την απλή περιγραφή «σύρμα γαλβανιζέ», αλλά τουλάχιστον στις περιπτώσεις που η αποτίμησή του κατά τιμή μονάδας υπερβαίνει το όριο του 5% των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 3, έπρεπε να απογραφεί ως ξεχωριστό είδος και σύμφωνα με τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του που προσδιορίζουν την πάνω από 5% διαφορά στην αξία αγοράς του. Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση δεν θα μπορούσε να γίνει δεκτή η τιμή μονάδας 0,70€/ανά κιλό, στην οποία αποτιμήθηκε το επίμαχο είδος, καθώς εκ του τελικού αποθέματος κιλών 88.000 , τα 74832 αποκτήθηκαν την 31/12/2012 με τιμή κτήσης 0,7848 ανά κιλό.

3. Δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής τέσσερα φορολογικά στοιχεία αξίας της προμηθεύτριας επιχείρησης με Α.Φ.Μ.:..... , που η συνολική αξία για το καθένα από αυτά υπερβαίνει τα 3.000,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92.

Για την αποδιδόμενη σε βάρος του παράβαση , ότι δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής τιμολόγια προμηθευτών που υπερβαίνουν σε αξία τα 3.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ.18 παρ.2 του Π.Δ 186/1992 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ούτε στο σημείωμα διαπιστώσεων υπ' αριθμ. 789/2018 επί του προσωρινού προσδιορισμού, ούτε, εξάλλου, στο εν λόγω σημείωμα, ούτε στην έκθεση ελέγχου, ούτε στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου **μνημονεύονται τα συγκεκριμένα** τιμολόγια ώστε να μπορεί να εκφέρει την άποψή του. Επίσης ότι ,στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 25 του Ν. 3842/2010, ορίζοντας ότι «**Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής** από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω δεν αναφέρεται στην κατά αποκλειστικό τρόπο εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου, όπως ο

νομοθέτης θέλησε και ρητώς, ειδικώς και σαφώς το όρισε στην περ. β' του άρθρου 19 παρ. 25 του ίδιου Ν. 3842/2010 αντικαθιστώντας το τέταρτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.

Επειδή στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 25 Ν. 3842/2010 ρητά αναγράφεται ότι για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000€ και άνω **απαιτείται** η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή. Γίνεται δηλαδή σαφές ότι πρόθεση του νομοθέτη είναι η αποκλειστική εξόφληση των στοιχείων με αυτούς τους τρόπους και σε καμία περίπτωση δεν παρέχεται στον συναλλασσόμενο η διακριτική ευχέρεια να τα εξοφλήσει και με άλλο τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1, καθώς και το ειδικότερο άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 θεσπίζουν την υποχρέωση τήρησης ειδικής προδικασίας, ήτοι τη σύνταξη και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόασης, καθώς και πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου προ της έκδοσης και κοινοποίησης της πράξης.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου καθώς και από την από 31/12/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, ότι τηρήθηκε η ειδική προδικασία της σύνταξης και κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόασης, καθώς και της πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου προ της έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης και στην οποία αναφερόταν 'ότι δεν εξοφλήθησαν μέσω τραπέζης τέσσερα φορολογικά στοιχεία αξίας της προμηθεύτριας επιχείρησης με Α.Φ.Μ.:..... , που η συνολική αξία για το καθένα από αυτά υπερβαίνει τα 3.000,00 ευρώ, **κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92.**

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, καθώς η από 31/12/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας για την χρήση 2012 , περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στις πιο πάνω διαπιστώσεις και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του. Τα περισσότερα από τα στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, είχαν περιέλθει ήδη στη γνώση του ελέγχου.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νομιμότητας της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και καταλογισμού φόρου ύστερα από εξωλογιστικό προσδιορισμό Συνακόλουθα, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα, μη νομίμως του επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 56.519 ευρώ, ο οποίος πρέπει να διαγραφεί, καθώς και εισφορά αλληλεγγύης.

Η ως άνω πράξη είναι μη νόμιμη για τους εξής λόγους:

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις παραβάσεις που του καταλογίστηκαν με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου ΔΗΛΑΔΗ **Α)** **ότι δεν καταχώρησε τα εμπορεύσιμα αποθέματα στο τηρούμενο βιβλίο απογραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και ότι ουδόλως καταχωρήθηκαν αποθέματα (εμπορευμάτων και α' υλών) συνολικής αξίας 154.309,66 ευρώ επικαλούμενη η φορολογική αρχή τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 6 και των άρθρων 27 και 28 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).**

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω παραβάσεις που του αποδίδονται δεν τελέστηκαν πλην της περίπτωσης, την οποία και αποδέχεται, ότι σε σχέση με το σύρμα φιλκλέρ 1,8 mm ή σύρμα χορτοδεσίας ελεύθερο απέγραψε λιγότερα 31.021 κιλά αξίας 18.147,28 ευρώ. Ωστόσο και υπό την παραδοχή, ότι τέλεσε όλες τις παραβάσεις που του αποδίδονται, αυτές είναι τέτοιας φύσης και έκτασης που ούτε καθιστούν τα βιβλία ανεπαρκή και ανακριβή ούτε είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός. Τούτο δε διότι οι προκύπτουσες διαφορές μπορούν να προστεθούν ως λογιστικές διαφορές και να προσδιοριστεί το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης 2012 εκ νέου και όχι όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του με Μ.Σ.Κ.Κ. (βλ. Και ΣΤΕ 2317/1991, 2318/1991, 2186/1996

Επειδή στο άρθρο 30 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες

με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει στις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α).....,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις».

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

"α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ."

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 προβλέπονταν τα εξής:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: [...] γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2238/94 ορίζεται :

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

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

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

"α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών."

(β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε).

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

(δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.

«Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.»

(Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής).

Σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε αυτελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

«Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζόμενων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου."

Επειδή στην ΠΟΛ 1024/2007 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 27-35 του Ν. 3522/2006» αναφορικά με το κύρος των βιβλίων δίνονται οι εξής οδηγίες :

« 31.6.1. Προϋποθέσεις κρίσης του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών.

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.

β) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις στ' και θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή για την ύπαρξη της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 30».

Επειδή, όπως έχει κριθεί, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 2, 31 παρ. 1 και 32 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. **2238/1994** Α' 151) και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. **186/1992**, Α' 84) προκύπτει ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣΤΕ 67/1997, 3^η σκέψη 762/97, 473/200, 3820/2000, 1465/2018, 544/2018, 1685/2014, 3170/2013, 4236, 1998/2011, 3277/2010, 2246/2008, 2434/2007, 1646/2005, 2929/2002, 1214/1994 κ.ά.). Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους εξαιτίας των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεν είναι δε 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 (ΣΤΕ ΣΤΕ 1224/2017, ΣΤΕ 1684/2014, ΣΤΕ 3081/2008, ΣΤΕ 3277/2010, 1389/1998, 4236/2011, 3277/2010, 3083/2008, 762/1997, 473/2000.).

Επειδή περαιτέρω, 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 (ΣΤΕ 5975/96, 393/97, 3012/97, 4089/97, 2061/99 κ.ά.). Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, απαιτείται να προβεί σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσης των πλημμελειών στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει, μεμονωμένα την καθεμιά από αυτές (ΣΤΕ 1646/2005, 865/03). Περαιτέρω, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων, ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή, αλλά αρκεί, εξ αιτίας των πλημμελειών που διαπιστώνονται, είτε καθεμίας χωριστά, είτε συνδυασμένα, μερικών ή όλων, να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ΣΤΕ 1214/94, 1929/1994). Τέλος, δεν αποκλείεται η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία κρίθηκαν ανεπαρκή και απορρίφθηκαν, με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, τα στοιχεία δε αυτά, μπορούν να ληφθούν υπόψη, τόσο από τη φορολογική αρχή, όσο και από τα δικαστήρια της ουσίας, προκειμένου να επιλέξουν το ΣΚΚ που θα εφαρμοστεί, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος (βλ. ΣΤΕ 4420/1996, 6η σκέψη)» (ΣΤΕ 3083/2008 κ.α.)

Επειδή εν προκειμένω από τον έλεγχο προέκυψε ο φορολογούμενος δεν καταχώρησε την 31-12-2012 τα εμπορεύσιμα αποθέματα στο τηρούμενο βιβλίο απογραφής, για μέρος των αποθεμάτων του ως προς την αξία τους, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και επίσης δεν καταχωρήθηκαν καθόλου αποθέματα (εμπορευμάτων και α'υλών) συνολικής αξίας 154.309,66 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 6§6 και των άρθρων 27 & 28 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ.

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΒΣ αλλά και των κανόνων της λογιστικής απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης (όταν τηρούνται Β' κατηγορίας λογιστικά βιβλία η

καταμέτρηση αφορά μόνο τα εμπορεύσιμα στοιχεία της περιουσίας ήτοι πρώτες και βοηθητικές ύλες, είδη συσκευασίας, προϊόντα, υποπρόϊοντα, εμπορεύματα), τα οποία υπάρχουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου). Με την απογραφή επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν γίνει στα βιβλία και ο πραγματικός προσδιορισμός των εξαγομένων από τα λογιστικά βιβλία αποτελεσμάτων, για το λόγο αυτό πρέπει να είναι αναλυτική και πραγματική. Αν δεν καταρτιστεί ειλικρινής απογραφή και πρόστιμο επισύρει και εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών(ΣΤΕ 2673/78).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ στο βιβλίο απογραφών πρέπει να καταχωρούνται τα πραγματικά αποθέματα που υπάρχουν στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου(ανά εγκατάσταση ή ανά τρίτο) και δεν ορίζεται ο τρόπος που θα πραγματοποιείται η καταμέτρηση των αποθεμάτων αυτών.

Η εγγραφή καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών πρέπει να **περιλαμβάνει:**

6. Το είδος του αγαθού (άρθρο 3§3 του Π.Δ.186/92 ΚΒΣ : για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευτικά η αθροιστικά).
7. Την ποσότητα του αγαθού
8. Τη μονάδα μέτρησης, που είναι ίδια με τη μονάδα μέτρησης με την οποία αγοράζεται ή πωλείται το αγαθό
9. Την κατά μονάδα αξία, με την οποία αποτιμάται το αγαθό(άρθρο 28 του Π.Δ.186/92 ΚΒΣ)
10. Τη συνολική αξία του κάθε αγαθού

Με την ειλικρινή απογραφή επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν γίνει στα βιβλία και ο προσδιορισμός των πραγματικών αποτελεσμάτων που εξάγονται από τα λογιστικά βιβλία, για το λόγο αυτό πρέπει η απογραφή να είναι αναλυτική και πραγματική. Σε αντιδιαστολή όταν δεν απογράφονται τα αποθέματα η απογραφή είναι ανακριβής και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων είναι όχι απλώς δυσχερής αλλά αδύνατος.

Επειδή ως αποτέλεσμα όλων των ανωτέρω παρατυπιών και παραλείψεων, στην απογραφή που διαπίστωσε και διεξοδικά αιτιολόγησε ο έλεγχος τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 3 περιπτ. β' και ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 περιπτ. β' Κ.Β.Σ. Κατόπιν αυτού τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου υπολογίστηκαν εξωλογιστικά χωρίς προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης αλλά με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με Μ.Σ.Κ.Κ. ανά κατηγορία εσόδων (άρθρο 32 παρ. 2 ν. 2238/94).

Επειδή η μη αναγραφή των αγαθών κατά την ποιοτική τους διάκριση συνιστά αδυναμία προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος (ΣΤΕ 2004/76, 2355/80)

Επειδή οι παραπάνω παρατυπίες - παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης, καθώς το μέγεθός τους ανέρχεται σε 12% (είναι μεγαλύτερο από το όριο του 3% επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι $919.343,22 \times 3\% = 27.582,30 \text{ €} < 113.525,95$) και τελικώς επηρεάζονται σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης.

Επομένως, η Φορολογική Διοίκηση, σύννομα και αιτιολογημένα κατέφυγε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό και στον καταλογισμό των αναλογούντων φόρων και προστίμων. Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί καταλογισμού χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν.2859/2000 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ορίζεται ότι:
«1. 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της [παραγράφου 1 του άρθρου 36](#), β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ)....δ) ε) »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000: 1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν διαφορές στην αξία των φορολογητέων εισροών ποσού 5.345,56€ και καταλογίστηκε υπόλοιπο φόρου εισροών ποσού 1.149,86€. Οι διαφορές αυτές αφορούν δαπάνες που ο ελεγχόμενος έκανε από ελευθεριότητα για την κάλυψη προσωπικών αναγκών του συγκεκριμένα αφορά δαπάνες για ρεύμα στην ΔΕΗ που δεν αφορούν την έδρα και τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, καθώς σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του

N.2859/2000 Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο και ορθά από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζονται δαπάνες γενικά τηλεφωνίας και ηλεκτρικού ρεύματος οι οποίες δεν αφορούν την επιχείρηση .

Επειδή, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων 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 σ' αυτόν με την προϋπόθεση ότι υφίστανται νόμιμα φορολογικά στοιχεία, με τα οποία να αποδεικνύεται η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγινε σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκε. Επιπρόσθετα δεν θα πρέπει η εκάστοτε δαπάνη να συμπεριλαμβάνεται σε αυτές του άρθρου 30§4 του Ν. 2859/00, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Κατά συνέπεια σύννομα επομένως και ορθά καταλογίστηκαν οι παραπάνω διαφορές κύριου φόρου και οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα κατά περίπτωση.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του μη νόμιμου των πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ.1 και 2 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.
2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε

άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Επειδή, στο άρθρο 54, παρ.1δ, και παρ.2γ του Ν.4174/2013 «ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ», ορίζεται ότι:

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων»,] σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

Επειδή, στο άρθρο 10§1 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται σαφώς ότι: «Οι προθεσμίες για την υποβολή αίτησης, αναφοράς, δήλωσης ή άλλου εγγράφου του ενδιαφερομένου, καθώς και για οποιαδήποτε άλλη ενέργειά του είναι αποκλειστικές, εκτός αν χαρακτηρίζονται ενδεικτικές από τις διατάξεις που τις προβλέπουν». Υπέρβαση δε των προθεσμιών σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου συγχωρείται μόνο σε περίπτωση ανώτερης βίας, καθώς και όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία.

Επειδή, οι προθεσμίες που τάσσονται στους διοικούμενους για να προβούν σε συγκεκριμένες ενέργειες έχουν ανατρεπτικό χαρακτήρα, με την έννοια ότι μετά την πάροδο της τασσόμενης από το νόμο προθεσμίας, χάνεται το δικαίωμα για τη διενέργεια της υπό κρίση πράξης. Αναστολή της προθεσμίας γίνεται δεκτή μόνο λόγω ανώτερης βίας, που εμφανίζεται κατά τη λήξη της προθεσμίας και διαρκεί μετά από αυτήν.

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθούν τα σχετικά πρόστιμα ως αναφορά στις φορολογικές υποχρεώσεις της προσφεύγοντας (να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία, να υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις

κλπ), που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: «Σ.τ.Ε. 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Σ.τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους.»(Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε. 1076635/16/0015/14.7.2008).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλέστηκε γεγονότα (απρόβλεπτα περιστατικά) που συνιστούν ανωτέρα βία, τα οποία δικαιολογούν απόλυτη αδυναμία για την επιμέλεια των υποθέσεων του.

Επειδή, εν προκειμένω, η Φορολογική Αρχή κοινοποίησε πρωτίστως στον προσφεύγοντα τις με αρ. πρωτ.καιπροσκλήσεις ελέγχου με συστημένη επιστολή. Και οι δύο επιστολές εστάλησαν στη διεύθυνση που δηλώνει στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας ο ελεγχόμενος ότι βρίσκεται η έδρα της επιχείρησής του, ήτοι στο 2^ο χλμ Καρδίτσας – Μέλισσας. Ο ελεγχόμενος ουδόλως ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις, οι οποίες εν συνεχεία επεστράφησαν στην Δ.Ο.Υ μας με την ένδειξη «αζήτητο». Κατόπιν αυτού, η ελεγκτής προέβη στην έκδοση τρίτης πρόσκλησης φορολογικού ελέγχου, ήτοι στη με αρ. πρωτ., η οποία επιδόθηκε με επιμελητή προσωπικά στονμε την ιδιότητά του ως επιτηδευματία – υπεύθυνου της ελεγχόμενης επιχείρησης και μάλιστα στην ίδια διεύθυνση στην οποία είχαν σταλεί και οι προηγούμενες προσκλήσεις και την οποία επικαλείται στην προσφυγή του ως διεύθυνση της επιχείρησής του με την επωνυμία

Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση για την μη ανταπόκριση της στο φορολογικό αίτημα της Φορολογικής Αρχής για τη διάθεση των βιβλίων και στοιχείων, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2 ,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα , οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, η επιβαλλόμενη από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των ανωτέρω, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στίς από 31/12/2018 Εκθέσεις Ελέγχου Φ.Εισοδήματος ΚΒΣ ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, η οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** ο οποίος διατηρούσε έως τις ατομική επιχείρηση στο, ΤΚ 43100, με αντικείμενο εργασιών «.....», και την επικύρωση : **α)** Της με αριθμό πράξηςοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012), **β)** Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φ.π.α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2012 **γ)** Της υπ αριθμ.**587/31.12.2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας **δ)** υπ' αριθμ.και Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2018 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και	28.682,94	167.171,21	167.171,21	143.488,27
	τέκνων της συζύγου	15.697,41	15.697,41	15.697,41	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.893,97	62.148,77	62.148,77	60.254,80
Προκαταβολή φόρου		1.115,99	1.115,99	1.115,99	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		19,21	19,21	19,21	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		3,84	3,84	3,84	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			56.519,00	56.519,00	56.519,00
Εισφορά Αλληλεγγύης		607,02	6.936,43	6.936,43	6.329,41
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	4.290,03	127.393,24	127.393,24	123.103,21
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Επί της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φ.π.α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2012.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	919.517,62	919.517,62	919.517,62	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	825.982,17	820.636,61	820.636,61	5.345,56
Φόρος εκροών	211.406,25	211.406,25	211.406,25	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	211.406,25	210.256,39	210.256,39	1.149,86
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.149,86	1.149,86	1.149,86
Πρόσθετοι φόροι		1.078,56	1.078,56	1.078,56
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.228,42	2.228,42	2.228,42

Επί της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ αρθ.7 § 3 Ν 4337/2015 διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.201),

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	800,00€	800,00€

Επί της με αριθμό **586/31-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ, άρθρου 54, του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Ποσό προστίμου ΚΦΔ	<u>250,00</u>	<u>250,00</u>

Επί της με αριθμό **590/31-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ, άρθρου 54, του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Ποσό προστίμου ΚΦΔ	<u>250,00</u>	<u>250,00</u>

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.