



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/9/ 2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1949

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., με έδρα το, κατά των κάτωθι πράξεων :
Α) Της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 Β) Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και Γ) Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τις με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2019 : α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.,

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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:

A) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 850,00 ευρώ, διότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ίσο με 850,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1.Υπέβαλε ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα κατάστάσεων του άρθρου 10 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και άρθρου 14 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) , κατά παράβαση των ιδίων διατάξεων και των διατάξεων του άρθρου 54 του ν.4174/2013. .

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 100,00 €, ήτοι 1 περίπτωση X 100,00 €.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.α', § 2 περ.α' του Κ.Φ.Δ..

2. Δεν εξέδωσε τρία (3) παραστατικά στοιχεία καθαρής αξίας 14,33€ για πυρήνα , 263,4€ για λάδι και 1.305,33€ για λάδι αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7, 8, 9,10, του Κ.Φ.Α.Σ. Ν.4093/2012 . και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. .

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 750,00 €, ήτοι 3 περιπτώσεις X 250,00 €.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.θ', § 2 περ.γ' του Κ.Φ.Δ..

B) Με την υπ' αριθμ/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 18.013,03 ευρώ πλέον προστίμου του άρ. 58 ΚΦΔ και τόκων του άρ. 53 ΚΦΔ ύψους 18.474,16 ευρώ πλέον εισφοράς ΕΛΓΑ ύψους 48,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου ύψους 36.535,27 ευρώ.

Γ) Με την υπ' αριθμ/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 668,31 ευρώ πλέον προστίμου

του άρ. 58 ΚΦΔ ύψους 200,49 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 385,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου ύψους 1.254,31 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καλαμάτας, εκδόθηκαν βάσει των με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2019: α) Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και β) Έκθεσης ελέγχου προστίμου προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013. Όπως προκύπτει από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Από την υποβαλλόμενη δήλωση περιουσιακής κατάστασης , τα υποβαλλόμενα μισθωτήρια και τις δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος έχει στην κατοχή του μεταξύ άλλων ακινήτων μια αποθήκη στο 104 τ.μ., για την οποία δεν δηλώθηκε ιδιόχρηση ή εκμίσθωση και από τα διαθέσιμα στοιχεία προκύπτει ίδια παροχή ρεύματος με εκμισθωμένη αποθήκη .

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιορίζει για την ανωτέρω αποθήκη ως μίσθωμα στο 3,5% της αξία του ακινήτου όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 ήτοι:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ	ΣΥΝ.ΠΡΟΣ	ΣΥΝ.ΟΡ.	ΣΥΝ.ΕΠ.	Σ.Π.	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΟΘΗΚΗ	550,00	104,00	1,00	0,90	1,05	0,60	29.484,00

Μίσθωμα : 29.484,00 X 3,5%=1.031,94€

β) Ο έλεγχος πραγματοποίησε “κλειστή αποθήκη” στα εμπορεύσιμα είδη “πυρήνας” και “ελαιόλαδο”και διαπίστωσε αποκλίσεις συνεπεία των οποίων καταλόγισε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

γ)Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό δαπανών 2.647,84 ευρώ ως μη παραγωγικών διότι: α)δεν αφορούν δαπάνες που σχετίζονται με την λειτουργία της επιχείρησης , β)δεν αναγράφεται επί των αποδείξεων αριθμός μεταφορικού μέσου που αυτές αφορούν ,γ) δεν διαπιστώνεται ούτε και προσκομίσθηκε στον έλεγχο παραστατικό στοιχείο της οικείας εγγραφής στα βιβλία ώστε να διαπιστωθεί τι αφορά και δ) αφορούν τρίτα πρόσωπα .

δ)ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος με την προσθήκη διαφοράς τεκμηρίων ποσού 57.844,32 ευρώ λαμβάνοντας υπόψη την αρνητική διαφορά παρελθόντων ετών,επειδή από τα τραπεζικά αρχεία προέκυψε ότι ο προσφεύγων πριν το οικονομικό έτος 2013 πλήρωνε στεγαστικό δάνειο του οποίου δεν δήλωνε την τοκοχρεωλυτική απόσβεση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδά του για τη χρήση 2013 (οικ. έτος 2014) και το φορολογικό έτος 2014 με τεκμαρτό μίσθωμα ύψους 1.031,94 ευρώ ανά έτος, καθόσον η καταχώρηση του εν λόγω τεκμαρτού μισθώματος στα βιβλία της επιχείρησής του δεν είναι υποχρεωτική εκ του νόμου.
- Εσφαλμένως η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησής μου ποσά δαπανών, καθώς και τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. εισροών, καθόσον επρόκειτο για δαπάνες παραγωγικού χαρακτήρα.
- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή προσδιόρισε το προς ανάλωση κεφάλαιό μου την 31.12.2012 στο ποσό των 35.152,15 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη την αρνητική διαφορά παρελθόντων ετών.
 - Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί με πλημμελή αιτιολογία, καθόσον η ελεγκτική αρχή, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της «κλειστής αποθήκης», δεν έλαβε υπόψη το επιτρεπτό περιθώριο απόκλισης και δεν απέδειξε τον τρόπο με τον οποίο προέκυψε η δήθεν μη λήψη/μη έκδοση παραστατικών.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι ορθή, καθόσον τα αποτελέσματα του λογιστικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας είναι ανακριβή, τόσο ως προς το είδος «ελαιόλαδο», όσο και ως προς το είδος «πυρηνέλαιο». Και τούτο διότι και στις δύο περιπτώσεις κατά τη διενέργεια του ελέγχου δεν ελήφθη διόλου υπόψη η φύρα, η οποία προέρχεται από το φιλτράρισμα και το ραφινάρισμα του ελαιόλαδου. Ωστόσο, στα βιβλία απογραφής δεν καταγράφεται η φύρα, η οποία προκλήθηκε από ατύχημα ή ατυχείς ενέργειες (λάδι που χύθηκε στο πάτωμα, διαρροή κλπ.). Το ποσοστό της φύρας, βάσει της ισχύουσας πρακτικής, η οποία εφαρμόζεται από το Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχανιών Τυποποίησης Ελαιολάδου κυμαίνεται σε ποσοστό 0,5%.

Σε κάθε περίπτωση, η χρήση της μεθόδου της κλειστής αποθήκης δεν αποδεικνύει με βεβαιότητα τη μη έκδοση τιμολογίου, διότι η διαφορά μπορεί να οφείλεται και σε άλλους παράγοντες, όπως π.χ. η ανακρίβεια της απογραφής λόγω σφάλματος κατά την καταμέτρηση των αποθεμάτων

Ως προς την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων από τον έλεγχο ποσού 57.844,32 στα εισοδήματα χρήσης 2013

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2014 με την προσθήκη διαφοράς τεκμηρίων ποσού 57.844,32 ευρώ μη λαμβάνοντας υπόψη μη αναλωθέν κεφάλαιο ποσού 35.152,15 ευρώ του προηγούμενου οικονομ. έτους 2013,συμψηφίζοντας την αρνητική διαφορά παρελθόντων ετών,που προέκυψε από τα τραπεζικά

αρχεία επειδή ο προσφεύγων πριν το οικονομικό έτος 2013 πλήρωνε στεγαστικό δάνειο του οποίου δεν δήλωνε την τοκοχρεωλυτική απόσβεση.

Επειδή ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται μόνο την ανάλωση που προκύπτει από τα εισοδήματά του, του προηγούμενου του ελέγχου οικονομικού έτους 2013, το οποίο ανέρχεται στο ύψος των 35.152,15 ευρώ, όπως και ο ίδιος ο έλεγχος αποδέχεται και προβάλλει ως λόγο, ότι εάν κατά τα προηγούμενα έτη δεν είχε δηλωθεί η τοκοχρεωλυτική απόσβεση του δανείου, αυτό αφορά τα έτη εκείνα και ο έλεγχος σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να συμψηφίσει προγενέστερες υποχρεώσεις του με το υπόλοιπο μη αναλωθέν εισοδήματος του που προκύπτει από το χρήση 2012.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της διευκρινιστικής εγκυκλίου ΠΟΛ 1076/2015 ορίζεται ότι:

"ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου

προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου”.

Επειδή από τις ως άνω διατάξεις συνάγεται ότι η επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών σε κάθε περίπτωση αρχίζει από το ακριβώς προηγούμενο του ελεγχόμενου οικονομικό έτος φθάνοντας σε προηγούμενα έτη προς τα πίσω όσο χρειαστεί.

Επειδή σύμφωνα με τη από 20/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 11) το μη αναλωθέν διαθέσιμο κεφάλαιο που προκύπτει κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) είναι 35.152,15 ευρώ.

Συνεπώς βάσει των ως άνω το ποσό αυτό θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και να μειωθεί αντίστοιχα η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων κατά το ποσό των 35.152,15 ευρώ ήτοι προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων 57.844,32-35.152,15=22.692,17 ευρώ.

Συνεπώς το φορολογητέο εισόδημα οικον. Έτους 2013 βάσει των γενικών διατάξεων διαμορφώνεται ως κάτωθι:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013
Φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων Φορολογίας εισοδήματος ν.
2238/1994

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
	Υπόχρεου	Υπόχρεου
Από γεωργικές Επιχειρήσεις	5.460,43	5.460,43
Από εμπορικές επιχειρήσεις		
Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη πηγή		
Από ακίνητα	6.820,98	6.820,98
Δηλωθέν εισόδημα	12.281,41	12.281,41
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	57.844,32	22.692,17
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	70.125,73	34.973,58

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 - «Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος» της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα με την εφαρμογή των μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή / κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος γίνεται ως εξής :

-Προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου για όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994 και ν.4172/2013 , όπως αυτές ίσχυαν για κάθε ελεγχόμενη χρήση.

-Προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και στην περίπτωση μας της μεθόδου «ανάλυσης ρευστότητας», η εφαρμογή της οποίας αναλύεται στις ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014.

Συγκρίνονται ανά φορολογική περίοδο τα αποτελέσματα των δυο μεθόδων προσδιορισμού και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με την εφαρμογή των μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ βάσει διατάξεων άρθρου 67B Ν.2238/94

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Περίοδος 1/1/ έως 31/12/2013)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Από ενοίκια	6.820,98
Από γεωργική επιχείρηση	5.460,43
Από ατομικό επάγγελμα	
Από ελευθέρια επαγγέλματα	43.872,24
Συνολικό εισόδημα	56.153,65
Τόκοι Καταθέσεων	9,58

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω στη προκειμένη περίπτωση το προσδιορισθέν από τον έλεγχο με την εφαρμογή των μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέο εισόδημα (**ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014**) τυγχάνει μεγαλύτερο από το προσδιορισθέν με την παρούσα απόφαση βάσει των γενικών διατάξεων (56.153,65 > 34.973,58) θα πρέπει ως μεγαλύτερο να εκληφθεί ως φορολογητέο εισόδημα.

Ως προς τις καταλογισθείσες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που προέκυψαν από διαπιστωθείσες αποκλίσεις κατά τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη ορίζεται ότι:

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης: ...10.2. Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. [2238/1994](#) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του π.δ. 1123/1980.»

16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ.

.....

.....

20. Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει κατ' αρχήν το κράτος, ήτοι η Φορολογική Διοίκηση (ΣτΕ 884/2016, 4049/2014, 2442/2013, 886/2016 κ.α.)

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει

να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 14-22) ο έλεγχος, μεταξύ των άλλων ειδικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται βάσει του άρθρου 3 της ΠΟΛ1037/2005 διενήργησε και έλεγχο της απογραφής με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης σε τρία είδη είδη και διαπίστωσε διαφορές. Ειδικότερα στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρεται:

“Ο ελεγχόμενος διενήργησε απογραφή κατά το ελεγχόμενο έτος μόνο στο παραγόμενο είδος ελαιόλαδο . Ο έλεγχος πραγματοποίησε κλειστή αποθήκη στα εμπορεύσιμα είδη «ελαιόλαδο» και «πυρήνας» και διαπίστωσε τα κάτωθι:

«Είδος πυρήνας»

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΥΡΗΝΑΣ
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	19/10/2014	.....	.....	828,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	26/10/2014	.....	.....	1.150,00
ΠΩΛΗΣΗ	31/10/2014	.....	.....	-1.970,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ		.....	.....	8,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	03/11/2014	.....	.....	2.953,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	07/11/2014	.....	.....	2.911,50
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	09/11/2014	.....	.....	270,60
ΠΩΛΗΣΗ	09/11/2014	.....		-6.135,10

ΥΠΟΛΟΙΠΟ				0,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	05/12/2014	.....	.....	1.425,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	17/12/2014	.....	.....	1.010,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	21/12/2014	.....	.....	1.070,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	23/12/2014	.....	.....	1.500,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	28/12/2014	.....	.....	1.673,00
ΠΩΛΗΣΗ	28/12/2014	.....	.....	-5.253,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ				1.425,00
Συνολικά μη πωληθείσα ποσότητα				1.433 κιλά

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) τιμολόγιο για πώληση Πυρήνα καθαρής αξίας 1.433,00κιλά Χ 0,01€=**14,33€ πλέον 13%** κατά παράβαση των άρθρων 7,8,9,10 του Κ.Φ.Α.Σ και του άρθρου 54 παρ.1 του ν.4174/2013 και επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 του ν.4174/2013.

«Είδος ελαιόλαδο»

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ
ΑΠΟΓΡΑΦΗ	31/12/2013			6.954,00
ΠΩΛΗΣΗ	30/04/2014	1	ΛΑΔΙ	6.600,00
ΠΩΛΗΣΗ	25/09/2014	2	ΛΑΔΙ	334,92
ΠΩΛΗΣΗ	11/10/2014	4	ΛΑΔΙ	120,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ				-100,92
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	19/10/2014	94	ΛΑΔΙ	331,00
ΠΩΛΗΣΗ	22/10/2014	5	ΛΑΔΙ	92,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ				239,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	26/10/2014	208	ΛΑΔΙ	460,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	03/11/2014	19	ΛΑΔΙ	520,50
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	07/11/2014	45	ΛΑΔΙ	499,00
ΠΩΛΗΣΗ	09/11/2014	7	ΛΑΔΙ	117,30
				1.601,20
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	09/11/2014	53	ΛΑΔΙ	46,50
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	05/12/2014	1253	ΛΑΔΙ	570,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	17/12/2014	1502	ΛΑΔΙ	404,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	21/12/2014	1564	ΛΑΔΙ	428,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	23/12/2014	1594	ΛΑΔΙ	600,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	28/12/2014	1618	ΛΑΔΙ	669,00
Απόθεμα με βάση των έλεγχο				4.318,70
Απογραφή λήξης 31/12/2014				3.839,00
Διαφορά μη έκδοση τιμολογίου πώλησης		Κιλά		479,70

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι:

Α) μέχρι της 11/10/2014 ο ελεγχόμενος φέρεται να πούλησε ελαιόλαδο ελαιοκομικής περιόδου 2013/2014 κατά 100,92 κιλά λιγότερο από αυτό που διέθετε στην αποθήκη του σύμφωνα με την δηλωθείσα απογραφή αποθεμάτων 01/01/2014. Ως εκ τούτου ο ελεγχόμενος δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο για αγορά ελαιολάδου 100,92 κιλών καθαρής αξίας 100,92Χ2,61€ (τιμή απογραφής έναρξης) **=263,40ευρώ** κατά παράβαση των άρθρων 7,8,9,10 του

Κ.Φ.Α.Σ και του άρθρου 54 παρ.1 του ν.4174/2013 και επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 του ν.4174/2013 και

Β)ο ελεγχόμενος πούλησε ή ιδοχρησιμοποίησε 479,90 κιλά ελαιόλαδο χωρίς να εκδώσει παραστατικό στοιχείο αξίας κατά παράβαση των άρθρων 7,8,9,10 του Κ.Φ.Α.Σ και του άρθρου 54 παρ.1 του ν.4174/2013 και επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 του ν.4174/2013. Η ποσότητα και η αξία για την οποία δεν εξέδωσε παραστατικό είναι 479,90X 2,72(μέση τιμή πώληση ελαιόλαδου ελαιοκομικής περιόδου 2014/2015) ήτοι συνολική καθαρή αξία **1.305,33€ πλέον ΦΠΑ 13%.**

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου διαμορφώνονται ως εξής :

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων 22.914,06€

Πλέον αποκρυβείσα αξία ελέγχου 1.583,06€

Σύνολο ακαθάριστων εσόδων ελέγχου 24.497,12

Επιπλέον για τις τρεις ανωτέρω περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στην φορολογική περίοδο 2014 επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 ήτοι 3X250,00=750,00€

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει, ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τις πωλήσεις στα είδη «ελαιόλαδο» και «πυρήνες» με βάση τον έλεγχο της απογραφής με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, λαμβάνοντας υπόψη τις παραχθείσες ποσότητες των εμπορευμάτων, τις διενεργηθείσες πωλήσεις βάσει τιμολογίων, τις απογραφείσες ποσότητες αποθεμάτων στην αρχή και στο τέλος της χρήσης σε συνδυασμό με την τιμή απογραφής έναρξης και την μέση τιμή πώλησης ελαιόλαδου περιόδου 2014/2015 και οδηγήθηκε στο συμπέρασμα, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν παρουσίαζε τις πραγματικές εισπράξεις της, αποφεύγοντας την έκδοση αποδείξεων και προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα αξία στο ποσό των 1.583,06€ για άγνωστο πλήθος συναλλαγών καταλογίζοντας παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει του άρθρου 54 ν.4174/2013

Επειδή η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, θεμελίωσε το πόρισμά της, ότι η προσφεύγουσα προέβη σε πωλήσεις αγαθών άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων,στη διαπίστωση αποκλίσεων κατά τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης χωρίς να αναφέρει και να αιτιολογεί για ποιες συγκεκριμένες συναλλαγές (σε ποιες περιπτώσεις και σε ποια χρονική στιγμή) η επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ως όφειλε.

Η σύγκριση μεταξύ των προσδιορισθεισών από τον έλεγχο πωλήσεων και των καταχωρηθέντων εσόδων, στην οποία βασίζονται τα συμπεράσματα του ελέγχου δεν επαρκεί από μόνη της, ώστε να αποτελέσει ασφαλές κριτήριο και να στοιχειοθετήσει τις καταλογισθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, χωρίς οι παραβάσεις να διαπιστώνονται από τα πραγματικά περιστατικά (πρβλ.ΣτΕ 4048/2014).

Με τη διαπίστωση μόνο ελλείμματος ή πλεονάσματος των εμπορευμάτων, κατά την ένδικη χρήση, δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων για την αγορά ή την πώληση των εμπορευμάτων, καθόσον δεν προκύπτουν ούτε αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης παράβασης, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών ή πωλητών, ιδιότητα αυτών ως επιτηδευματιών κλπ., στοιχεία που είναι απαραίτητα

για την πραγμάτωσή της (Δ.Εφ.Αθ. 1121/2011). Επομένως μόνο η διαπίστωση πλεονάσματος ή ελλείμματος των εμπορευμάτων δεν καθιστά, αυτομάτως, τα εν λόγω προϊόντα και ως αγορασθέντα, ώστε να γεννάται υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων αγοράς καθόσον η φορολογική Αρχή όφειλε να αποδείξει τεκμηριωμένα την αγορά ή την πώληση τους .

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθ. 5504/1998 απόφασης του Διοικ. Εφετείου Αθηνών: «...Επειδή, περαιτέρω, καθόσον αφορά στην πραγμάτωση των αποδιδόμενων στην εφεσίβλητη παραβάσεων του Κ.Β.Σ., το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη του ότι από τη διενέργεια καταμετρήσεως από όργανα της Φορολ. Αρχής σε συγκεκριμένα αγαθά της εφεσίβλητης, με τη λογιστική μέθοδο της κλειστής αποθήκης, διαπιστώθηκαν μεν ορισμένα πλεονάσματα ή ελλείμματα σε αυτά και ότι από τη διαπίστωση των πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων των εμπορευμάτων με τη μέθοδο αυτή, δημιουργείται μεν πιθανώς τεκμήριο ανειλικρίνειας των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, δεν στοιχειοθετούνται, όμως, παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος της εφεσίβλητης, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών ή πωλητών, ιδιότητα αυτών ως επιτηδευματιών κλπ., στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου (Αλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων), άγεται στην κρίση ότι δεν συντρέχουν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ. Συνεπώς, ορθά και αιτιολογημένα το πρωτόδικο Δικαστήριο έκρινε ότι μη νόμιμα εκδόθηκε η ένδικη πράξη επιβολής προστίμου και την ακύρωσε, με την εκκαλούμενη απόφαση του, η δε κρινόμενη έφεση, που βάλλει κατ' αυτής, πρέπει ν' απορριφθεί.»

Επειδή και ο ίδιος οπροφοεύγων επικαλείται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί με πλημμελή αιτιολογία .

Κατόπιν των ανωτέρω είναι πλημμελής η διαπίστωση παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων , χωρίς να προκύπτουν, να αναφέρονται και να αποδεικνύονται από τη φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική Αρχή, τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης παράβασης, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών ή πωλητών, ιδιότητα αυτών ως επιτηδευματιών. Επομένως θα πρέπει να διαγραφούν οι καταλογισθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που προέκυψαν βάσει του ελέγχου κλειστής αποθήκης .

Επειδή ως προς τη φορολογία εισοδήματος, τα ποσά που προστέθηκαν στα εισοδήματα της χρήσης 2014 από τον έλεγχο ως αποκρυβείσα αξία λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων,ήτοι συνολικό ποσό 1.583,06€ θα πρέπει να διαγραφούν ως αποκρυβείσα αξία, καθόσον βάσει της παρούσας απόφασης δεν στοιχειοθετείται η διάπραξη των εν λόγω παραβάσεων. Θα πρέπει όμως να παραμείνουν ως λογιστικές διαφορές του ελέγχου και να προστεθούν στα φορολογητέα εισοδήματα της χρήσης 2014 ,επειδή ο οπροφοεύγων δεν προβάλλει συγκεκριμένους και αιτιολογημένους ισχυρισμούς που να αναιρούν τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο διαφορές κατά τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης.

Ως προς τις μη αναγνωρισθείσες από τον έλεγχο για έκπτωση δαπάνες ποσού 2.647,84 ευρώ

Επειδή όπως προκύπτει από την 20/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά και από το έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό δαπανών 2.647,84 ευρώ ως μη παραγωγικών διότι: α) δεν αφορούν δαπάνες που σχετίζονται με την λειτουργία της επιχείρησης, β) δεν αναγράφεται επί των αποδείξεων αριθμός μεταφορικού μέσου που αυτές αφορούν γ) δεν διαπιστώνεται ούτε και προσκομίσθηκε στον έλεγχο παραστατικό στοιχείο της οικείας εγγραφής στα βιβλία ώστε να διαπιστωθεί τι αφορά και δ) αφορούν τρίτα πρόσωπα. Συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις ως άνω δαπάνες.

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.και την τροποποίηση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, των: Α) Της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014,

Β) της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και

την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2014 έως 31/12/2014

Α) Υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Περίπτωση 1.

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων:

ποσό προστίμου : 0,00

Περίπτωση 2.

Υποβολή ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα καταστάσεων άρθρου 10 ν.4093/2012

ποσό προστίμου : 100,00

Γ) Υπ' αριθμ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014

Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης (ως το προσδιορισθέν από τον έλεγχο βάσει έμμεσου προσδιορισμού)

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Περίοδος 1/1/ έως 31/12/2013)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Από ενοίκια	6.820,98	6.820,98
Από γεωργική επιχείρηση	5.460,43	5.460,43

προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	57.844,32	
Από ελευθέρια επαγγέλματα βάσει έμμεσου προσδιορισμού		43.872,24
Συνολικό εισόδημα	70.125,73	56.153,65

Καθαρισμός		ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				Μενού επιλογών	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦ. ΔΕΔ		Διαφορά		
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου			
A - B. Από ακίνητα	5.820,00		6.820,98	0,00	1.000,98		
Γ. Από κινητές αξίες				0,00	0,00		
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις				0,00	0,00		
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	3.056,31		5.460,43	0,00	2.404,12		
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες				0,00	0,00		
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			43.872,24		43.872,24		
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				0,00	0,00		
Συνολικό εισόδημα	8.876,31	0,00	56.153,65	0,00	47.277,34		
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00		
Υπόλοιπο	8.876,31	0,00	56.153,65	0,00	47.277,34		
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		5.394,10		5.394,10	0,00		
Άθροισμα	8.876,31	5.394,10	56.153,65	5.394,10	47.277,34		
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994			0,00	0,00	0,00		
Φορολογητέο εισόδημα	8.876,31	5.394,10	56.153,65	5.394,10	47.277,34		

Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	8.876,31	1.254,39	56.153,65	13.290,18	
	Μείωση του φόρου		672,39		1.201,29	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		582,00		12.088,89	
Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	5.394,10	1.186,70	5.394,10	1.186,70	
	Μείωση του φόρου		1.186,70		1.186,70	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00	
Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		6.000,00	180,00	7.031,94	195,48	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			762,00		12.284,37	11.522,37
Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες				0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00		
γ) Ακίνητα				0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		99,00		99,00		
β) Εδικών περιπτώσεων			99,00	0,00	99,00	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
Υπόλοιπο φόρου			663,00		12.185,37	11.522,37
Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος		419,10		419,10	0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		180,00		180,00	0,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		36,00		36,00	0,00	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00	0,00	
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00	0,00	
6. Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				11.817,34	11.817,34	
ανακρίβεια 11.522,37*0,5				5.761,18		
Τόκοι 72μήνες Χ 0,73 %				6.056,16		
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		0,00%		0,00	0,00	
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00	
9. Εισφορά ΕΛΓΑ			61,13	61,13	0,00	
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			181,40	490,36	308,96	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. εισφοράς αλληλεγγύης					0,00	
Μη υποβολή 490,36 * 0,5						
Τόκοι 60 μήνες Χ 0,73 %						
11. Τέλος Επιτηδεύματος				0,00	0,00	
12. Φόρος Πολυτ. Διαβ.				0,00		
13. Διαφορά Συμψηφισμού				0,00		
Σύνολο			1.540,63	25.189,30	23.648,67	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών				0,00	0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			1.540,63	25.189,30	23.648,67	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00	0,00	0,00	
Ποσό που επιστράφηκε			0,00	0,00	0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			1.540,63	25.189,30	23.648,67	

Δ) Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

φορολογικό έτος 2014	
Διαφορά κυρίου Φόρου	668,31
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακριβείας	200,49
Εισφορά αλληλεγγύης	385,51
Σύνολο φόρου	1.254,31

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .