



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 29/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1081

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

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

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...», **ΑΦΜ** ..., που εδρεύει στο ..., κατά των : α) με αριθμ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), β) με αριθμ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014), γ) με αριθμ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. 2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, δ) αριθμ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, ε) αριθμ. .../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και στ) αριθμ. .../2019 πράξης επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2014 και 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κατερίνης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με τη αριθ. .../**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 7.542,02 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 5.849,59 €, ήτοι, **συνολικό ποσό ύψους 13.391,61 €**, λόγω προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της με αντικειμενικό τρόπο, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

2) Με τη αριθ. .../**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 7.456,08 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 2.236,82 €, ήτοι, **συνολικό ποσό ύψους 9.692,90 €**, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 και του ν. 4174/2013.

3) Με την υπ' αριθ. .../**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προσδιορίστηκε, διαφορά φόρου ποσού 4.488,63 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^A και τόκοι 53 του ν. 4174/2013, ποσού 4.603,54 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **9.092,17 €**.

4) Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, προσδιορίστηκε, διαφορά φόρου ποσού 5.621,34 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, ποσού 1.686,40 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **7.307,74 €**.

5) Με τη αριθ. .../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικό πρόστιμο ύψους 800,00 €, λόγω ανακριβούς καταχώρισης στοιχείων εσόδων, μη καταχώρισης στοιχείων εξόδων και ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 § 17, 10 του ν. 4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' ν. 4337/2015.

6) Με τη αριθ. .../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2014 και 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικό πρόστιμο ύψους 2.900,00 €, λόγω ελλιπούς υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του ν. 4174/2013, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις και του άρθρου 54 §1 περ. η' και § 2 περ. ε' του ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, στα πλαίσια ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Φ.Α.Σ.), εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 2238/1994, 4172/2013, 4093/2012, 2859/2000 και της Α. 1293/23-07-2019, Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, δυνάμει της με αριθμ. .../2019 σχετικής εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στις από 30/12/2019, σχετικές εκθέσεις Κ.Φ.Α.Σ., εισοδήματος και Φ.Π.Α., εξαιτίας των παρατυπιών και παραλείψεων, ήτοι, μη διαφύλαξης του χειρόγραφου στελέχους τιμολογίου πώλησης – Δελτίου αποστολής με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 701-750, του χειρόγραφου στελέχους Δελτίου αποστολής με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 451-500, των τιμολογίων πώλησης, με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 124-147, των τιμολογίων πώλησης, με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 52-177 και των τιμολογίων πώλησης με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 1-20 και της μη ανάγνωσης των ηλεκτρονικών αρχείων C του φορολογικού μηχανισμού με Α.Μ. ..., για το χρονικό διάστημα από 17/01/2014-31/12/2014, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα αποτελέσματα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, στη φορολογία εισοδήματος, εξωλογιστικά και λογιστικά με την προσθήκη σ' αυτά της αποκρυσταλλωμένης αξίας εσόδων και των λογιστικών διαφορών του ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, ενώ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, με λογιστικό τρόπο και με την

προσθήκη της αποκρυβείας ύλης και των λογιστικών διαφορών του ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013. Ακολούθως, στο Φ.Π.Α. ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

Η προσφεύγουσα με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. είναι μη νόμιμες διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 2238/1994 και του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

2) Οι υπ. αριθμ. .../2019 και .../2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι μη νόμιμες, αναφορικά με την μετατόπιση των συντελεστών Φ.Π.Α., διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1037/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και Οικονομίας, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992.

3) Η υπ'αρ. .../2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κατά το μέρος που της επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, είναι μη νόμιμη, διότι εκδόθηκε ελλείψει σχετικής εντολής ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) .

4) Η υπ'αρ. .../2019 προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη, διότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. που αφορούσε δαπάνες ύψους 14.844,99 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 30 και 32 του ν. 2859/2000.

5) Οι όποιες αναντιστοιχίες προέκυψαν από τον έλεγχο σχετικά με την καταχώριση παραστατικών πώλησης με διαφορετική αρίθμηση, οφείλεται στην εκ παραδρομής πολλαπλή καταχώριση των ίδιων τιμολογίων και όχι σε περισσότερα διαφορετικά τιμολόγια που απωλέσθηκαν, όπως αβασίμως διαπιστώνει ο έλεγχος.

6) Οι επίμαχες εκθέσεις στερούνται νόμιμης, ήτοι ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας και ως εκ τούτου, δε δύναται να αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον πρώτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό, περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών αποτελεσμάτων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η υποπαράγραφος Ε.1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπών φορολογικών διατάξεων του ν. **4093/2012**, όπως ίσχυε τις υπό κρίση χρήσεις 2013 και 2014, προέβλεπε στο **άρθρο 1**, ότι : «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του

άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.» Στο **άρθρο 2**, ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία». Στο **άρθρο 9** ότι : «5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.» Στο **άρθρο 13** ότι : «Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), έχουν καταργηθεί από την έναρξη ισχύος του ΚΦΑΣ, υποπαράγραφος Ε.1 του άρθρου πρώτου του Ν. 4092/2013. Ειδικά, το [άρθρο 14 του Ν. 4093/12.11.2012](#) αναφέρει ότι: «1. Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές. 2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977, Α΄ 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.» Ο εξωλογιστικός (πλέον αντικειμενικός) προσδιορισμός του εισοδήματος, διενεργείται στις περιπτώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/94, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την [παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013](#) (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Επειδή περαιτέρω, ο **Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994)** (ΦΕΚ Α΄151/16-9-1994), όπως αυτός ίσχυε για τη υπό κρίση χρήση 2013, προέβλεπε στο άρθρο **32**, ότι : «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών

προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή 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...

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή, ακολούθως, ο νέος **Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013)** (ΦΕΚ 167/23-7-2013), όπως ισχύει για το υπό κρίση έτος 2014, στο **άρθρο 47**, ορίζει ότι : « 1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.». Στο **άρθρο 21** ότι :«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των

προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...].

Επειδή ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000) (ΦΕΚ Α'248/7-11-2000), όπως αυτός ισχύει τις υπό κρίση χρήσεις 2013-2014, στο **άρθρο 48** ορίζει ότι : « 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.[..] 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος...»

Επειδή εξάλλου, ο **Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)** (ΦΕΚ 170/26-7-2013) στο **άρθρο 13** προβλέπει ότι : « Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαχρήση υποβολής δήλωσης...». Στο **άρθρο 64**, 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, ενώ στο **άρθρο 65**, ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα η οποία λειτουργεί ως ομόρρυθμη εταιρία, με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό και λιανικό εμπόριο φαρμάκων, δεν προσκόμισε στον έλεγχο, παρότι της κοινοποιήθηκαν δύο προσκλήσεις, το χειρόγραφο στέλεχος τιμολογίου πώλησης – Δελτίου αποστολής με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 701-750, το χειρόγραφο

στέλεχος Δελτίου αποστολής με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 451-500, τα τιμολόγια πώλησης που εκδόθηκαν μηχανογραφικά, με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 124-147, τα τιμολόγια πώλησης που εκδόθηκαν μηχανογραφικά, με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 52-177, τα τιμολόγια πώλησης που εκδόθηκαν μηχανογραφικά με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 1-20 και την ανάγνωση των ηλεκτρονικών αρχείων C, του φορολογικού μηχανισμού με Α.Μ. ..., για το χρονικό διάστημα από 17/01/2014-31/12/2014, τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, στη φορολογία εισοδήματος, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, με αντικειμενικό τρόπο, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρου 32 του ν. 2238/1994, και τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α., με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, ενώ τα αποτελέσματα της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, προσδιορίστηκαν με λογιστικό τρόπο.

Επειδή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο έλεγχος κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, (Κ.Β.Σ.), προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών της, χωρίς να πληρούνται οι προβλεπόμενες από το νόμο προϋποθέσεις και σε προφανή αντίθεση με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία 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 αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 544/2018, 1685/2014, 3170/2013).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο αντικειμενικός προσδιορισμός του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος, διενεργήθηκε λόγω της μη προσκόμισης, μετά δύο προσκλήσεις φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα:

- Του χειρόγραφου στελέχους τιμολογίου πώλησης – Δελτίου αποστολής με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 701-750,
- του χειρόγραφου στελέχους Δελτίου αποστολής με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 451-500,
- των τιμολογίων πώλησης που εκδόθηκαν μηχανογραφικά, με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 124-147,
- των τιμολογίων πώλησης που εκδόθηκαν μηχανογραφικά, με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 52-177,
- των τιμολογίων πώλησης που εκδόθηκαν μηχανογραφικά με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 1-20 και

- της ανάγνωσης των ηλεκτρονικών αρχείων C, του φορολογικού μηχανισμού με Α.Μ. ΧΚ..., για το χρονικό διάστημα από 17/01/2014-31/12/2014.

Επειδή, η προσφυγή στον αντικειμενικό προσδιορισμό του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος, προέκυψε από τη συνδυαστική αξιολόγηση των πλημμελειών και λόγω μη ασφαλούς εκτίμησης ως προς το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), διενεργείται με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, οι οποίες δεν προβλέπουν προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων με ποσοστό 4%, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς το προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων. Συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα θα πρέπει να περιοριστούν στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων των βιβλίων της, ύψους 774.980,06 €, πλέον των αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 249,83 €, ήτοι, στο συνολικό ποσό των 775.229,89 €, Επιπλέον, το καθαρό εισόδημα θα πρέπει να επαναπροσδιοριστεί, με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος με το ΜΣΚΚ (...), ο οποίος ορίζεται σε 9%, δεδομένου ότι το 90% των αγορών αφορούν αποκλειστικά ..., προσαυξημένος κατά 50%, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 32 παρ. 2 περ. β' του ν. 2238/1994, ήτοι, στο ύψος των 104.656,04 € $[775.229,89 \times 13,50\% [9\% + (9\% \times 50\%)]]$. Παράλληλα οι φορολογητέες εκροές προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, το γεγονός δε, ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων συνέπεσε με εκείνον στη φορολογία εισοδήματος, δεν καθιστά τις πράξεις νομικά πλημμελείς (ΣτΕ 756/2003, 2357/2001).

Επειδή, τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι από 01/01/2013, ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), αντικατέστησε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αλυσιτελώς προβάλλονται. Κατά τον ίδιο τρόπο και ο σχετικός ισχυρισμός, ότι η προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων προσκρούει στην πάγια νομολογία του ΣτΕ, αβασίμως προβάλλεται, καθόσον οι επικαλούμενες αποφάσεις του ΣτΕ αφορούσαν τον προγενέστερο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), οι διατάξεις του οποίου δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην κρινόμενη χρήση 2013.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης των διατάξεων της ΠΟΛ. 1037/2005, αναφορικά με την μετατόπιση των συντελεστών Φ.Π.Α., επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με την 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται στο άρθρο 12, ότι κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται μεταξύ άλλων, και οι ακόλουθες

ελεγκτικές επαληθεύσεις;.: «4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.»

Επειδή, εξάλλου, με την ΠΟΛ. 1289/24-12-2002, ορίζεται ότι οι οδηγίες που κατά καιρούς έχουν δοθεί σχετικά με τον έλεγχο τυχόν μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ εξακολουθούν να ισχύουν, με την πρόσθετη επισήμανση ότι αναζητούνται διαφορές ΦΠΑ από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή ΦΠΑ μόνο όταν η διαφορά μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή, με βάση την επαλήθευση αυτή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν και εφόσον δεν δικαιολογείται η απόκλιση από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφή κλπ.

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1088/26-05-2008, παρέχονται οδηγίες και ζητείται όπως οι επαληθεύσεις για τυχόν μετατόπιση του συντελεστή Φ.Π.Α., να γίνονται μέσα στην ίδια χρήση, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων. Ειδικότερα ορίζεται ότι : «*Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005 (άρθ. 5, παρ. 3.1) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα.*

Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ. 1087/2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, 1289/2002 και 1242/1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.).

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εμφανίζει τα παρακάτω δεδομένα εισροών – εκροών για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2013 και 2014 :

ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ

Συντελεστές	2013	Αναλογία αγορών ανά συντελεστή ΦΠΑ	2014	Αναλογία αγορών ανά συντελεστή ΦΠΑ
23%	37.263,79	5,83%	34.782,45	5,75%
13%	33.710,19	5,27%	39.984,53	6,61%
6,5%	568.685,30	88,90%	530.012,98	87,64%
Σύνολο	639.659,28	100,00%	604.779,96	100,00%

Οι ως άνω αναλογίες αγορών θα πρέπει να εφαρμοστούν και στα ακαθάριστα έσοδα της κάθε χρήσης αντίστοιχα, προκειμένου να μην καταλογιστούν διαφορές από την μετατόπιση συντελεστών Φ.Π.Α. Οι εκροές της προσφεύγουσας, όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα :

ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ

Συντελεστές	2013	Αναλογία αγορών ανά συντελεστή ΦΠΑ	2014	Αναλογία αγορών ανά συντελεστή ΦΠΑ
23%	18.387,48	2,37%	27.877,46	3,92%
13%	40.260,81	5,20%	40.351,49	5,68%
6,5%	716.331,77	92,43%	642.048,16	90,40%
Σύνολο	774.980,06	100,00%	710.277,11	100,00%

Επειδή, από τους ανωτέρω πίνακες διαπιστώνεται ότι η σχέση αγορών – πωλήσεων έχει διαταραχθεί και ως εκ τούτου ορθά η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε τις εκροές σύμφωνα με το ποσοστό 5,83% για τον κανονικό συντελεστή και 94,17% για τους χαμηλούς συντελεστές για τη χρήση 2013 και με το ποσοστό 5,75% για τον κανονικό συντελεστή και 94,25% για τους χαμηλούς συντελεστές για τη χρήση 2014, καθώς οι ως άνω αποκλίσεις – διαφορές, υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στους κανονικούς συντελεστές.

ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΚΡΟΩΝ

	2013	2014
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ	$774.980,06 \times 5,83\% = 45.006,44$	$710.277,11 \times 5,75\% = 40.840,93$

ΝΑ ΔΗΛΩΘΟΥΝ ΜΕ 23%		
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ 23% + 10%	18.387,48 +1.838,75=20.226,23	27.877,46+2.787,75=30.665,21
ΣΥΓΚΡΙΣΗ	20.226,23<45.006,44	30.665,21<40.840,93
ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΜΕ 23%	ΝΑΙ	ΝΑΙ

Επειδή, η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1134/14-12-2004 και 1019/16-2-2015, αντίστοιχα, απαλλάσσεται της υποχρέωσης τήρησης βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων) κατά την 31/12/2013 και 31/12/2014, αντίστοιχα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν εξέτασε τυχόν αποθέματα ευρισκόμενα στο κατάστημα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό, περί παραβίασης των διατάξεων του ν. 4174/2013, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 περ η΄ και 2 περ ε΄ του άρθρου 54 του ν. 4174/2013**, 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: α) [...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε΄, ζ΄, η΄ και ιδ΄ της παραγράφου 1.». Όπως η περίπτωση η' της παρ 1 του άρθρου 54 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παρ.3 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά.

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1026/12-02-2018** της ΑΑΔΕ, με θέμα «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των αχρησιμοποίητων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις: -Οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13](#) του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#)), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της [παραγράφου 1β' του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#) και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των

βιβλίων και των στοιχείων. [...] -Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι αυτά που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του [άρθρου 13](#) του ν. [4174/2013](#), χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων. -Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13](#) του ν. [4174/2013](#), δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ., η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ. [...] Επισημαίνεται ότι ο τρόπος απόδειξης ότι τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί (εξαντληθεί) ή όχι, είναι σε κάθε περίπτωση θέμα πραγματικό, η εξέταση του οποίου ανάγεται στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων, οι οποίοι δύνανται να το εξετάζουν με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (όπως από τις καταχωρήσεις στα βιβλία, τις καταστάσεις πελατών, προμηθευτών, στοιχεία που θα προσκομίσει ο υπόχρεος, κλπ).».

Επειδή, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992) έχει κριθεί, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογιών, εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών εισφορών, και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τις χρήσεις 2013 και 2014, δυνάμει της με αριθμ. .../1/5-6-2019 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης. Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη διαφύλαξης του χειρόγραφου στελέχους τιμολογίου πώλησης – Δελτίου αποστολής με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 701-750, του χειρόγραφου στελέχους Δελτίου αποστολής με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 451-500, των τιμολογίων πώλησης, με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 124-147, των τιμολογίων πώλησης, με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 52-177, των τιμολογίων πώλησης με αύξουσα αρίθμηση σελίδων από 1-20 και του ηλεκτρονικού αρχείου C για το χρονικό διάστημα από 17/01/2014-31/12/2014, οι οποίες διαπιστώθηκαν εντός του έτους 2019, αφορούν όμως τις χρήσεις 2013 και 2014.

Επειδή οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των διατάξεων του νόμου 4174/2013, ελλείπει σχετικής εντολής ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. δαπανών ύψους 14.844,99 €, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Ν2859/2000 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.

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

Επειδή, από την αυτοψία που διενεργήθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι τα υλικά, που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια που αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 29 και 30 της από 30/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., δεν τοποθετήθηκαν στο φαρμακείο, ήτοι ,ενδεικτικά:

-οι γρανίτες 82 τ.μ που περιέχονται στο ΤΔΑ .../22-7-14 εκδόσεως ..., καθότι το δάπεδο του φαρμακείου αποτελείται από πλακάκια

- ντουλάπια κουζίνας τέσσερα τετραγωνικά που αναγράφονται στο Τα .../24-11-2014 εκδόσεως της εταιρίας ...

-κάγκελα, (το φαρμακείο είναι στο ισόγειο και δεν υπάρχουν κάγκελα) ενώ εμφανίζεται ότι τοποθετήθηκαν 24 μέτρα (... α) Δ.Α.-Τ.No ../4-8-14είδος εμπορεύματος: έξι μέτρα κάγκελα β) Δ.Α.-Τ.No ../4-8-14είδος εμπορεύματος: έξι μέτρα κάγκελα γ) Δ.Α.-Τ.No ../4-8-14είδος εμπορεύματος: έξι μέτρα κάγκελα & δ) Δ.Α.-Τ.No ../4-8-14είδος εμπορεύματος: έξι μέτρα κάγκελα

- παράθυρα πέντε –μπαλκονόπορτα μια) δεν υπάρχουν (... Δ.Α-Τα No ../13-11-2014)

-παράθυρο σκεπής (... ΔΑΤ No ../9-9-14)

-απορροφητήρας καμίνι 60 cm(... No ../8-12-2014)

-πάγκος κουζίνας 6,3 μέτρα , πορτάκια σοφτ 18 τεμάχια(... No ../12-10-2014).

Επειδή στις σελίδες 29 και 30 της σχετικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ο λόγος για τον οποίο οι συγκεκριμένες δαπάνες κρίθηκαν από τον έλεγχο μη εκπεστέες και επίσης γίνεται αναφορά των δαπανών και συγκεκριμένα αναλυτική αναγραφή των συγκεκριμένων σχετικών τιμολογίων για αγορά των επίμαχων αγαθών (τιμολόγια, νο, ημερομηνία εκδότες, αξία , φπ.α).

Επειδή η προσφεύγουσα δεν τήρησε την βασική προϋπόθεση του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, ότι για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, τα αγαθά που έχουν αγοραστεί και οι υπηρεσίες που έχουν ληφθεί **πρέπει να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπόκεινται στο φόρο.**

Επειδή οι συγκεκριμένες δαπάνες συνολικού ποσού ύψους 14.844,99€ δεν πραγματοποιήθηκαν για πράξεις που υπόκεινται στον φόρο και αφορούσαν την ανακαίνιση και κατασκευή χώρων άσχετων με το φαρμακείο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι ουσία και νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ ... και συγκεκριμένα :**

A. Την τροποποίηση

- α) της με αριθμ. .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013) και
- β) της με αριθμ. .../30-12-2019 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

B. Την επικύρωση

- α) της με αριθμ. .../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
- β) της με αριθμ. .../30-12-2019 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014,
- γ) της με αριθμ. .../30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2013 και
- δ) της με αριθμ. .../30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2014 και 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2014		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		85.987,67	108.842,27	104.656,04	18.668,37
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	20.203,26	27.745,28	26.363,82	6.160,56
Προκαταβολή φόρου		13.681,76	13.681,76	13.681,76	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	
Πρόσθετος φόρος			5.849,59	4.778,13	4.778,13
Σύνολο φόρου για καταβολή		34.685,02	48.076,63	45.623,71	10.938,69

Υπ'αρ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		60.860,60	83.454,79	83.454,79	22.594,19
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.902,24	10.358,32	10.358,32	7.456,08
Προκαταβολή φόρου		9.121,20	9.121,20	9.121,20	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	
Πρόσθετος φόρος			2.236,82	2.236,82	2.236,82
Σύνολο φόρου για καταβολή		12.823,44	22.516,34	22.516,34	9.692,90

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ'αρ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
---	------------------	------------------	-------------------	--------------------------------

01/01/2013-31/12/2013				
Αξία φορολογητέων εκροών	774.980,06	806.239,09	775.229,89	249,83
Αξία φορολογητέων εισροών	674.258,80	672.653,59	672.653,59	-1.605,21
Φόρος εκροών	56.024,62	62.919,67	60.499,56	4.474,94
Υπόλοιπο φόρου εισροών	58.792,36	58.431,04	58.431,04	-361,32
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.767,74			2.764,74
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.488,63	2.068,52	2.068,52
Πρόσθετος φόρος		4.603,54	2.121,47	2.121,47
Σύνολο φόρου για καταβολή		9.092,17	4.189,99	4.189,99
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.767,74			2.764,74

Υπ'αρ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	710.277,11	714.030,61	714.030,61	3.753,50
Αξία φορολογητέων εισροών	634.574,72	619.693,83	619.693,83	-14.880,89
Φόρος εκροών	53.390,64	56.203,34	56.203,34	2.812,70
Υπόλοιπο φόρου εισροών	56.769,37	50.582,01	50.582,01	-6.187,36
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.378,73	0,01	0,01	3.378,72
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.621,34	5.621,34	5.621,34
Πρόστιμο άρθρου 58Α		1.686,40	1.686,40	1.686,40
Σύνολο φόρου για καταβολή		7.307,74	7.307,74	7.307,74
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.378,73	0,01	0,01	3.378,72

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. .../30-12-2019 φορολογικού έτους 2013	800,00

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. .../30-12-2019 φορολογικά έτη 2014 και 2019	2.900,00

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.