



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1170

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 07.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία –σουβλατζίδικο, με παροχή σερβιρίσματος, στην διεύθυνση κατά α) της

υπ.αρ./10-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012), β) της υπ.αρ./10-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, γ) της υπ.αρ./10-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, των οποίων ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση τους.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, 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 υπ.αρ./10-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012), καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 9.258,03 ευρώ, πρόσθετος φόρος ποσού 9.001,29 ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 629,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν ύψους 17.888,50 ευρώ.
- Με την υπ.αρ./10-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), καταλογίστηκε Φ.Π.Α. ποσού 17.346,45 ευρώ, πρόσθετος φόρος ποσού 16.017,71 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν ύψους 33.364,16 ευρώ
- Με την υπ.αρ./10-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), επιβλήθηκε πρόστιμο μη τήρησης του βιβλίου εσόδων-εξόδων για τους μήνες 01/02/2012-31/12/2012, συνολικό ποσόν ύψους 200,00 ευρώ.

Ύστερα από την από/25-05-2017 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου της Ε΄Δ.Ο.Υ. Πειραιά διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος και ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα (ατομική επιχείρηση) να προσκομίσει στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων

είχε θεωρήσει βιβλίο εσόδων-εξόδων (σελ.1-29, ΑΠΘ/08) και για την διαχ. χρήση 01/01/2012-31/12/2012_είχε καταχωρήσει τα δεδομένα του μηνός Ιανουαρίου (01/01/2012-31/01/2012) στην τελευταία θεωρημένη σελίδα, ενώ τα δεδομένα των μηνών Φεβρουαρίου έως και Δεκεμβρίου (01/02/2012-31/12/2012) τα είχε καταχωρήσει σε αθεώρητες σελίδες. Ο έλεγχος καταλόγισε μια γενική παράβαση για μη τήρηση βιβλίου εσόδων-εξόδων για τους μήνες 01/02/2012-31/12/2012, έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα με τον εξωλογιστικό τρόπο όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 10-10-2018 έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδημάτων

Ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων, υπέπεσε στην παράβαση της μη τήρησης σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 17 του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), του **βιβλίου εσόδων-εξόδων για την διαχ. χρήση 01/01/2012-31/12/2012**, καθώς είχε καταχωρήσει τα δεδομένα του μηνός Ιανουαρίου 2012 σε θεωρημένη (τελευταία) σελίδα του βιβλίου εσόδων-εξόδων (ΑΠΘ/08), ενώ τα δεδομένα για τους μήνες από Φεβρουάριο έως και Δεκέμβριο 2012 τα είχε καταχωρήσει σε αθεώρητες σελίδες βιβλίου εσόδων-εξόδων προσδιόρισε, στην φορολογία εισοδήματος, εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και συγκεκριμένα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων έλαβε υπόψη του, το σύνολο των αγορών, των δαπανών βάσει δήλωσης, πλέον μεικτό κέρδος (ποσοστό 20%) επί των αγορών, πλέον προσαύξησης ποσοστού 8%, ήτοι συνολικό ποσόν ακαθαρίστων εσόδων 149.784,58 ευρώ, όπως προκύπτει από την από 10-10-2018 έκθεση έλεγχου φόρου εισοδήματος, ενώ στην φορολογία ΦΠΑ, προσδιόρισε, ως φορολογητέες εκροές, τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές ποσόν 71.371,23 ευρώ πλέον το ποσόν των 78.413,35 ευρώ(διαφορά εξωλογιστικού ποσού 149.784,58 ευρώ και δηλωθεισών φορολογητέων εκροών ποσού 71.371,23 ευρώ), ήτοι συνολικό ποσόν φορολογητέων εκροών 149.784,48 ευρώ, όσο και τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος, λαμβάνοντας επίσης υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ προς απόδοση και τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές, με τον φόρο εισροών, όπως προκύπτει από την από 10-10-2018 έκθεση έλεγχου ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων, υπέβαλε την με α/α/13 εμπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος και με βάσει τα αριθμητικά δεδομένα της μηνιαίας κατάστασης εσόδων-εξόδων πρόεκυψε Ζημία 56.607,17 ευρώ (σελ.4 έκθεσης έλεγχου). Με βάσει τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ καταβλήθηκε ποσόν ΦΠΑ 3.165,27 ευρώ (σελ.3-4 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ).

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

Στις 2-5-2018 πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του από τους αρμοδίους υπαλλήλους της φορολογικής αρχής και του ζητήθηκε να προσκομίσει τις σελίδες του βιβλίου εσόδων-εξόδων όλων των μηνών του έτους 2012. Ανταποκρίθηκε στην εντολή του έλεγχου και προσκόμισε την

θεωρημένη σελίδα του βιβλίου εσόδων-εξόδων που αφορούσε τις καταχωρήσεις του μηνός ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2012 και για τις καταχωρήσεις που αφορούσαν από τον μήνα Φεβρουάριο έως και τον μήνα Δεκέμβριο τους έτους 2012, εκ παραδρομής όπως ισχυρίζεται, προσκόμισε αθεώρητες σελίδες του βιβλίου εσόδων –εξόδων. Αυτή η ενέργεια του, ισχυρίζεται, ότι είχε ως συνέπεια η φορολογική αρχή να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος όπως αναλύεται στο με αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων έλεγχου ενώ στην πραγματικότητα, ισχυρίζεται ότι, έχει τηρήσει και έχει καταχωρήσει στις θεωρημένες σελίδες Νο 9 και Νο 10 (με αριθμό διάτρησης) του βιβλίου εσόδων-εξόδων με αριθμό πράξης θεώρησης ΑΠΘ/08 στις 06-11-2008, τους μήνες από Φεβρουάριο έως και τον μήνα Δεκέμβριο 2012, και προς απόδειξη προσκομίζει αυτές τις σελίδες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Η υπηρεσία έλεγχου της Ε'Δ.Ο.Υ. Πειραιά, διέλαβε ότι η καταχώρηση των μηνών 2^{ου} έως 12^{ου} που προσκόμισε ο ελεγχόμενος εκ των υστέρων έχουν γίνει σε 2 θεωρημένες σελίδες του βιβλίου εσόδων-εξόδων με ΑΠΘ/2008 και συγκεκριμένα στις σελίδες 9 και 10 ανάμεσα στις φορολογικές περιόδους (σελ.8) 01/06-30/06/2009 και (σελ.11) 01/01- 31/01/2010 που προφανώς όφειλε να είχε καταχωρήσει τους μήνες από 01/07 έως και 31/12/2009, οι οποίοι δεν έχουν καταχωρηθεί σε καμία σελίδα του βιβλίου εσόδων-εξόδων. Επίσης η σελίδα 8 που αφορά τη φορολογική περίοδο 01/06-30/06/2019 φέρει θεώρηση με μερομήνια θεώρησης 27/08/2010 από το ΣΔΟΕ Ν. Αττικής. Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η απεικόνιση των εν λόγω ελεγχόμενων περιόδων έχει γίνει με φωτοτυπικό μηχάνημα και με ανορθόδοξη σειρά καταχώρησης των μηνιαίων αποτελεσμάτων ήτοι στην σελίδα 9 από τον 6^ο μήνα προς τον 2^ο μήνα και στην σελίδα 10 από τον 12^ο μήνα προς τον 7^ο μήνα, δεν δέχτηκε τις θεωρημένες σελίδες ως εμπρόθεσμα και νομότυπα ενημερωμένες και θεώρησε ότι αυτές χρησιμοποιήθηκαν κατά τον ως άνω τρόπο για τις ανάγκες του έλεγχου και η διαπίστωση αυτή παραπέμπει στο άρθρο 17 παρ.4 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή με το άρθρ. 30 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

Άρθρο 30. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

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

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

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

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

"ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,"

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

"η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,"

"θ) **δεν τηρεί** κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή **το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων** ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις."

"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.[...]

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό 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.

.....

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α).....

β) Μη έκδοσης η ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων τουλάχιστον για τρεις(3) συναλλαγές στην ίδια χρήση που διαπιστώνεται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης η ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού."

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης αριθμός 1102/2017 ΣτΕ (Τμήμα Β) κρίθηκε ότι:

9.«Επειδή,[.....] Εξ άλλου, στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει, συναφώς, κριθεί, καθ' ερμηνεία ομοίων διατάξεων(του ν.δ.3323/1955 και του π.δ.99/1977), ότι ο λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως η εκδόσεως ορισμένων βιβλίων η στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός, κατά την αιτιολογημένη σχετική ουσιαστική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 3277/2010,63-7/2000,2186-7/1996,3692/1994,πρβλ.και Στε 2644/1988) από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία). Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, το κρίσιμο εν προκειμένω ως άνω ειδικότερο ζήτημα, της δυνατότητας, δηλαδή, κατά τον νόμο, επί ελλείψεως βιβλίου ελεγχόμενης επιχειρήσεως, να διενεργηθούν οι ελεγκτικές των αποτελεσμάτων της επαληθεύσεις, όχι απλώς από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία αυτής, αλλά δια της συνεκτιμήσεως των λοιπών αυτών βιβλίων και στοιχείων της με εκείνα τρίτης επιχειρήσεως, εις χείρας της οποίας βρίσκονται κατά νομον αγαθά τινά αυτής[.....] εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί τότε μόνον όταν οι ανακρίβειες η ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν απολύτως αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.[.....]»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ 3176/2017 κρίθηκε ότι:
«Έλεγχος ΦΠΑ - Για να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση[.....]

4. Επειδή, το δικάσαν διοικητικό εφετείο δέχθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του [άρθρου 48](#) του ν. [2859/2000](#) «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 248), στο οποίο κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 1642/1986 «περί του Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 125), ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που

υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ότι κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας καμμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στην φορολογία εισοδήματος, ότι, συνεπώς, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Περαιτέρω, κατά τα κριθέντα με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, η παράλειψη συντάξεως ιδιαίτερης εκθέσεως ελέγχου ή η παράλειψη να προσδιορισθούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, προκειμένου να επιβληθεί φόρος προστιθεμένης αξίας, συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξεως επιβολής του εν λόγω φόρου, η οποία εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από τα δικαστήρια της ουσίας. Ενόψει των ανωτέρω, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, επικυρώνοντας την πρωτόδικη απόφαση, έκρινε, κατ' εκτίμηση των στοιχείων του φακέλλου και, ειδικότερα, του περιεχομένου της οικείας εκθέσεως ελέγχου φόρου προστιθεμένης αξίας, ότι εν προκειμένω η φορολογική αρχή μη νομίμως δεν διενήργησε ιδιαίτερο και αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της αναιρεσίβλητης, προκειμένου να προσδιορίσει το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθεμένης αξίας, αλλά έλαβε υπ' όψιν τα ακαθάριστα έσοδα της αυτής χρήσεως, όπως είχαν προσδιορισθεί από τον έλεγχο στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος[.....]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

« 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, ο προσφεύγων είχε θεωρήσει βιβλίο εσόδων-εξοδών (σελ.1-29, ΑΠΘ/08), στο οποίο είχε καταχωρήσει τα δεδομένα του μηνός Ιανουαρίου του έτους 2012 στην τελευταία θεωρημένη σελίδα, ενώ τα δεδομένα των μηνών Φεβρουαρίου έως και Δεκεμβρίου 2012 τα είχε καταχωρήσει σε αθεώρητες σελίδες. Ο έλεγχος καταλόγισε μια γενική παράβαση για μη τήρηση βιβλίου εσόδων-εξοδών για τους μήνες 01/02/2012-31/12/2012, έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τον εξωλογιστικό τρόπο όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 10-10-2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδηματίες.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο την Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίων εσόδων-εξόδων, τα στοιχεία εσόδων και τα στοιχεία εξόδων, όπως προκύπτει από την με αρ.ΕΞ/...../21-11-2018 απόδειξη παράδοσης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, η καταχώρηση των μηνών 2^{ου} έως και 12^{ου} του έτους 2012, που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, έγινε σε δυο (2) θεωρημένες σελίδες του βιβλίου εσόδων-εξοδων με ΑΠΘ/2008 και συγκεκριμένα στις σελ.9 και 10 ανάμεσα στις φορολογικές περιόδους (σελ.8) 01/06-30/06/2009 και (σελ.11) 01/01-31/10/2010 που προφανώς όφειλε να είχε καταχωρήσει τους μήνες 01/07 έως και 31/12/2009, οι οποίοι δεν έχουν καταχωρηθεί σε καμία σελίδα του βιβλίου. Η απεικόνιση των εν λόγω ελεγχόμενων περιόδων έχει γίνει με φωτοτυπικό μηχάνημα και με ανορθόδοξη σειρά καταχώρησης των μηνιαίων αποτελεσμάτων ήτοι στη σελίδα 9 από τον 6^ο μήνα (στο επάνω μέρος της σελίδας) προς τον 2^ο (στο τέλος της σελίδας) και στην 10 σελίδα από τον 12^ο μήνα προς τον 7^ο αντίστοιχα ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την ένσταση του ελεγχόμενου και δεν δέχτηκε τις θεωρημένες σελίδες ως εμπρόθεσμα και νομότυπα ενημερωμένες (σελ.19 έκθεσης έλεγχου της μηνιαίας κατάστασης εσόδων-εξόδων

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος καταλόγισε στην επιχείρηση παράβαση περί μη τήρησης βιβλίου εσόδων-εξοδων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), προσδιόρισε στην φορολογία εισοδήματος τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη με τον εξωλογιστικό τρόπο, και στην φορολογία ΦΠΑ προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, στις από 10-10-2018 οικείες εκθέσεις έλεγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν αναφέρονται οι ελεγκτικές επαληθευσεις στις οποίες προέβει ο έλεγχος, βάσει των στοιχείων εσόδων και εξόδων και των καταχωρήσεων που είχαν γίνει στο βιβλίο εσόδων-εξόδων (στην θεωρημένη σελίδα και σε αθεώρητες σελίδες και εν συνεχεία σε δυο (2) θεωρημένες σελίδες) όλων των μηνών της διαχ. χρήσης 01/01/2012-31/12/2012, και είχε προσκομίσει ο προσφεύγων στον έλεγχο, ούτε αναφέρονται εκείνες οι ανακρίβειες και οι ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων που καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, των καθαρών κερδών και τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών ΦΠΑ, αλλά ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων δεν τήρησε βιβλίο εσόδων-εξόδων λόγω τις ανωτέρω αναφερόμενης παράβασης, ότι είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός (σελ.10 έκθεσης έλεγχου εισοδήματος) και προεβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων. Ως αποτέλεσμα της προαναφερθείσας παράλειψης ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και του αποτελέσματος στην φορολογία εισοδήματος και στην φορολογία του ΦΠΑ καθίσταται ανατιολόγητος που συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/16) και συνεπώς οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, ο προσφεύγων καταχώρησε τα δεδομένα των μηνών Φεβρουαρίου έως και Δεκεμβρίου του έτους 2012 σε αθεώρητες σελίδες κατά παράβαση του άρθρου 19 παρ.1β, ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε σε βάρος της επιχείρησης μια γενική παράβαση μη τήρησης βιβλίου εσόδων-εξόδων για τους μήνες 01/02/2012-31/12/2012 κατά παράβαση των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση έλεγχου ΚΒΣ, οι καταχωρήσεις των εσόδων-εξόδων για την περίοδο από 01/02/2012-31/12/2012 έγιναν σε αθεώρητες σελίδες οι οποίες επεδείχθησαν στον έλεγχο, μαζί με τις καταχωρήσεις του μηνός Ιανουαρίου 2012 που έγιναν σε θεωρημένη σελίδα του βιβλίου εσόδων-εξόδων ΑΠΘ/08). Λαμβάνοντας δε υπόψη τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (69.986,95 €) και τα μεγέθη της εν γένει, όπως επίσης το γεγονός ότι τηρούσε βιβλία Β' Κατηγορίας, δεν προκύπτει η παντελής αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων (ΣΤΕ1144/18,1102/17), λόγω της μη τήρησης της μηνιαίας κατάστασης εσόδων-εξόδων

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 07.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ , **την ακύρωση α)** της υπ.αρ./10-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012), **β)** της υπ.αρ./10-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, και **την επικύρωση** της υπ.αρ./10-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

Φόρος Εισοδήματος	Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012	Συν ποσόν	0,00 ευρώ
Φ.Π.Α.	Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012	Συν ποσόν	0,00 ευρώ
Πρόστιμο αρθ.7 Ν.4337/2015	Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012	Συν ποσόν	200,00 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.