



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04-04-2019

Αριθμ. Αποφ.: 819

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

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

4. Την με ημερομηνία **05-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «...» **με ΑΦΜ ...**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από κέντρο διασκέδασης-κοσμική ταβέρνα, με Διακριτικό Τίτλο «...» και διεύθυνση έδρας στη ... στο Μουζάκι - Τ.Κ. 430 60 κατά: **α)** της με αριθμό **.../09-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 **β)** της με αριθμό **.../23/09-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 **γ)** της με αριθμό **.../215/09-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και **δ)** της με αριθμό **.../09-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **05-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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:

-Με την υπ' αριθ. **.../09-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, οικον. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 22.727,06 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 20.986,17 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.205,89 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 45.919,12 €.

-Με την υπ' αριθμ. **.../.../09-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 20.610,76 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 19.031,98 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 39.642,74 €.

-Με την υπ' αριθμ. **.../.../09-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 17.903,43 €, λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ από ΦΤΜ ή Τιμ.), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών και η αξία εκάστης, συνολικού ποσού 71.613,72 € πλέον ΦΠΑ, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ 3 περ στ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2018.

-Με την υπ' αριθ. **.../09-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο

ύψους 100,00 €, λόγω της μη υποβολής της προβλεπόμενης δήλωσης του άρθρου 36 παρ 1^α του Ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 και της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../03-04-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα άρθρα 2, 3 και 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 καθώς και τις παρ. 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1081/23-5-2005 καθώς και τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για την υπό κρίση χρήση, διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012

- Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ.
- Έγινε επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ή παραλήψεις.
- Από τον έλεγχο στο αρχείο του τμήματος ΚΒΣ της ΔΟΥ Καρδίτσας διαπιστώθηκε ότι υφίστανται παραβάσεις που αφορούν στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2009, 2013, 2014, 2016, 2017 και 2018. Για την υπό κρίση χρήση διαπιστώθηκε παράβαση για χρήση μη ορθού συντελεστή ΦΠΑ.
- Από την ελεγκτική επαλήθευση που διενεργήθηκε για το αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι δε μεταφέρθηκαν ορθά οι πωλήσεις καπνού (από τσιγάρα με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ), στο έντυπο Ε3. Στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων καταχωρήθηκαν συνολικές πωλήσεις από πώληση ειδών καπνού ποσού ύψους 9.353,00 €, ενώ στο έντυπο Ε3 μεταφέρθηκε και καταχωρήθηκε ποσό 14.607,19 €. (ΚΑ 5403 με Μ.Σ.Κ.Κ. 4%). Αντίστοιχα από τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από ψησταριά ποσό ύψους 161.302,88 € (ΚΑ 9020 με Μ.Σ.Κ.Κ. 16%), ενώ στο έντυπο Ε3 μεταφέρθηκε και καταχωρήθηκε ποσό 156.049,29 €.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.
- Με βάση την πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση που διενεργήθηκε από τον έλεγχο, ήτοι της σύγκρισης μεταξύ αγορασθείσας και πωληθείσας ποσότητας κρεάτων, πατάτας, τυρί φέτας, αναψυκτικών και ποτών και των αντίστοιχων εσόδων από τις πωληθείσες μερίδες κρεάτων, τις μερίδες από πατάτες, τις μερίδες τυρί φέτα, των αναψυκτικών και ποτών βάσει των βιβλίων, βάσει της αναγωγής των κιλών των κρεάτων, των πατατών και του τυριού φέτας σε μερίδες και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε την δυνατότητα να καταψύχει κρέατα

και να διατηρεί αποθέματα (βάσει αγορανομικών διατάξεων) και συγκρίνοντας τις αγορές και τα δηλωθέντα έσοδα από πωλήσεις αναψυκτικών και ποτών στην υπό κρίση χρήση, διαπιστώθηκε ότι:

- Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. ή Τ.Δ.Α), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, συνολικού ποσού 71.613,72 € πλέον Φ.Π.Α.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, για την υπό κρίση χρήση, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92, καθόσον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά της κέρδη για την υπό κρίση χρήση, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε δε τις φορολογητέες εκροές της και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες λόγω τυπικής (νομικής) πλημμέλειας και συγκεκριμένα λόγω παραβίασης της αρχής ασφάλειας Δικαίου, της χρηστής Διοικήσεως και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς η παράλειψη σύνταξης και επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης καθιστούν πλημμελή τη διαδικασία του ελέγχου. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 και επιβολής προστίμου άρθρου 7§3 και §5 Ν. 4337/2015 είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, διότι: α) Δεν φέρουν ημερομηνία έκδοσης, β) Οι πράξεις αυτές υπογράφονται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας στις 25/10/2018 δηλαδή πριν από την κατάρτιση των εκθέσεων ελέγχου οι οποίες υπογράφονται από τον Προϊστάμενο στις 9/11/2018. γ) Μη επαρκής αιτιολογία της αποδιδόμενης παράβασης. Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης 2012, με την εφαρμογή του συντελεστή μικτού κέρδους 14% επί των αγορών και με αυτόν τον υπολογισμό θεώρησε ότι υφίσταται αποκρυσταλλώμενη ύλη ύψους 71.613,72 € (σελ. 9 οικείας έκθεσης ελέγχου). Έλαβε δε υπόψη την Αγορανομική Διάταξη 7/2009 (ΦΕΚ 1388/β'/13-7-09) άρθρο 153 για το ελάχιστο βάρος εκάστης μερίδας και τις πληροφορίες που άντλησε από ομοειδείς επιχειρήσεις σχετικά με τον αριθμό μερίδων ανά κιλό αγορασθέντος εμπορεύματος (σελ 4 έκθεσης ελέγχου ν. 4337/2015), ενώ όπως ανέφερε και στο αριθμ. 31663/2018 Υπόμνημα που υπέβαλε στον έλεγχο, επειδή η επιχείρησή της

βρίσκεται μακριά από κατοικημένες περιοχές, για την προσέλκυση πελατείας οι μερίδες που σερβίρονται είναι κατά 30% τουλάχιστον μεγαλύτερες από τις συνήθεις των άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, καθώς επίσης και ότι οι αδιάθετες μερίδες πετιούνται. Από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τη διαπίστωση της παράβασης της απόκρυψης εσόδων με προσδιορισθείσα αποκρυβείσα καθαρή αξία ποσού 71.613,72 € στη χρήση 2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΒΣ. Ούτε από το περιεχόμενο των πράξεων αυτών, ούτε και από το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου, αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση των παραβάσεων. δ) Νομική πλημμέλεια ως προς το ύψος του επιβληθέντος προστίμου. Αντισυνταγματική η επιβολή δυσμενέστερου μέτρου – Εφαρμογή επιεικέστερων διατάξεων.

- 2) Από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου περί φορολογίας εισοδήματος, στο κύρος και την αποδεικτική ισχύ της οποίας στηρίζεται η νομιμότητα της οριστικής πράξης φορολογίας εισοδήματος, ουδόλως αποδεικνύεται η φορολογητέα ύλη, η οποία προστίθεται στα λοιπά εισοδήματά της. Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν προέκυψαν διαφορές. Πάρα ταύτα η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας κρίνει τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν στην διαχειριστική περίοδο ως ανακριβή παραπέμποντας γενικώς και αορίστως στις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ του ΠΔ 186/92 και όχι στις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου αυτού επειδή 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 αξία τέτοια στοιχεία. Εξειδικεύοντας την περίπτωση αυτή η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας αναφέρει ότι: «Στην περίπτωση της ελεγχόμενης έχουμε την μη έκδοση τουλάχιστον μιας (1) απόδειξης λιανικών συναλλαγών αξίας 71.613,72€ η οποία προέρχεται από την κατανάλωση ποτών, αναψυκτικών, φαγητών και ορεκτικών, βάσει των ανωτέρω πινάκων που προκύπτουν από τα προσκομισθέντα στοιχεία της επιχείρησης «Ζ» με την διασταύρωση των τιμολογίων αγοράς αυτών». Δεν εμφανίζει στα βιβλία έσοδα ή έξοδα, ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί ή δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. (βλ. σελίδα 10 της έκθεσης ελέγχου). Όσον αφορά την περίπτωση αυτή η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας παραπέμπει στην παράλειψη μη καταχώρισης στα βιβλία της δαπάνης της σχετικής με τις αμοιβές του προσωπικού ύψους 20.807,00€, χωρίς να μνημονεύει την απόφαση επιβολής προστίμου που τυχόν επεβλήθη για την παρατυπία αυτή. Ότι λόγω μη προσκόμισης των εκδοθέντων δελτίων αποστολής δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση της εις την συνέχεια, έκδοσης τιμολογίων πώλησης. Ότι τα τελευταία χρόνια 2009, 2013, 2014, 2016, 2017 και 2018 επέδειξε παραβατική συμπεριφορά. Στη διαδικασία αυτή αποφεύγει επιμελώς να αναφερθεί στα αναζητούμενα φορολογικά στοιχεία εάν πρόκειται περί μη έκδοσης στοιχείων επί πωλήσεως αγαθών, αλλά σε καταναλώσεις αγαθών. Οι υπολογισμοί αυτοί στους πίνακες με τις υποθέσεις και τα συμπεράσματα του

ελέγχου είναι αυθαίρετοι. Απορίας άξιον αποτελεί ο τρόπος προσδιορισμού της απόκρυψης φορολογητέας ύλης με βάση τα «Ζ» (ημερήσια δελτία εσόδων) των αποκαλούμενων από την Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας καταναλωθέντων αγαθών (άραγε καταναλωθέντων από την ίδια την επιχείρηση ή τρίτους) ήτοι «ορεκτικών», «σαλατών», «φαγητών», «καφέδων» και διάφορων ειδών, τα οποία κατά κανόνα αποτελούν εμπορεύματα μετατρέπόμενα από την επιχείρηση σε «προϊόντα». Σε κάθε περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας ουδέποτε ισχυρίσθηκε, αλλά ούτε καν υπαινίχθηκε ότι αυτές δηλαδή οι δήθεν παραλείψεις και παρατυπίες που αποδόθηκαν σε βάρος της ως παραβάσεις του ΚΒΣ ΠΔ 186/92 καθιστούσαν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός μου, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92. Νομική πλημμέλεια της έκθεσης ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), λόγω μη αυτοτελούς προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών. Από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου περί φορολογίας ΦΠΑ, στο κύρος και την αποδεικτική ισχύ της οποίας στηρίζεται η νομιμότητα της οριστικής πράξης φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), ουδόλως αποδεικνύεται η φορολογητέα ύλη, δηλαδή οι φορολογητέες εκροές που προστίθενται στις λοιπές εκροές που προκύπτουν από τα βιβλία μας και δηλώθηκαν με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Η υπ' αριθ. 426/2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, διότι περιέχει εσφαλμένη και ανακριβή αιτιολογία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας, περί νομικών πλημμελειών και περί εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερης διάταξης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Στην υπό κρίση περίπτωση στις από 09-11-2018 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες οι οποίες αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων –περιστατικών.

Επειδή, από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας και διαπιστώθηκε από την πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση της σύγκρισης των εσόδων από τη δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο-ταβέρνα: α)

βάσει των βιβλίων, β) βάσει των αγορών κρεάτων, αναψυκτικών, ποτών, πατάτας, και φέτας γ) βάσει της αναγωγής των κιλών των κρεάτων, της πατάτας και της φέτας σε μερίδες, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα, αφενός δεν είχε την δυνατότητα να διατηρεί μεγάλες ποσότητες αποθεμάτων κρεάτων, (ώστε να αποθηκευτούν ή να καταψυχθούν), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις αγορανομικές διατάξεις και αφετέρου ότι, ούτε από τα αγορασθέντα κρέατα προκύπτει η προμήθεια κατεψυγμένου κρέατος, ούτε από τον Τιμοκατάλογο που περιέχεται στο φάκελο της υπόθεσης προκύπτει η διάθεση κατεψυγμένου κρέατος στα είδη που διατίθενται προς πώληση και κατανάλωση. Οι ως άνω αγορασθείσες ποσότητες που προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα για το υπό κρίση έτος, αναγράφονται αναλυτικά στις από 09/11/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ειδικότερα δε ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε την τελεσθείσα φορολογική παράβαση, βάσει της οποίας έγινε η εξαγωγή του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, προβάλλεται αβάσιμα καθώς, από την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος (διαπιστώσεις ελέγχου-προσδιορισμός αποτελεσμάτων σελ. 6-14), πασιδηλα προκύπτει ότι έγινε έρευνα με βάση τα φορολογικά στοιχεία αγορών χρήσης 2012, της ατομικής επιχείρησης που διατηρεί η προσφεύγουσα, προκειμένου να προσδιορίσει το ποσοστό απόδοσης κρεάτων, τυριού φέτας και πατάτας, καθώς και τις αγορές αναψυκτικών και ποτών και εν συνεχεία να προβεί στην πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση της σύγκρισης των εσόδων με αγορές της προσφεύγουσας και να διαπιστώσει ότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. του Ν. 1809/1988 ή ΤΔΑ κατά περίπτωση), χωρίς να καθίσταται δυνατός από τον έλεγχο ο προσδιορισμός του πλήθους των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης συναλλαγής ξεχωριστά, συνολικού ποσού 71.613,72 € πλέον Φ.Π.Α, ως προς τη δραστηριότητα του ψητοπωλείου –ταβέρνας.

Η εν λόγω αποκρυβείσα αξία συνολικού ποσού 71.613,72 € πλέον Φ.Π.Α, αναγράφεται σε όλες τις εκθέσεις ελέγχου, ήτοι εισοδήματος, Φ.Π.Α, Κ.Β.Σ., περιλαμβάνεται στις συνημμένες καταστάσεις ελέγχου και με βάση και την εν λόγω αξία, την οποία προσδιόρισε ο έλεγχος, εκδόθηκε η επίμαχη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν.4337/2015, καθώς και οι αντίστοιχες οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Από την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι το ως άνω πρόστιμο εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, για αποκρυβείσα αξία συνολικού ποσού 71.613,72 €, όπως αναγράφεται, ήτοι: «71.613,72 € **X25% =17.903,43 €**».

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα κατέθεσε στη φορολογική αρχή το υπ' αριθ. πρωτ. .../20-09-2018 υπόμνημα, στο οποίο ανέφερε, ότι οι τιμές αυξήθηκαν κατά την τελευταία πενταετία κατά 10% - 15%, γεγονός που συνεπάγεται ότι την υπό κρίση περίοδο ήταν χαμηλότερες, ως προς το ως άνω ποσοστό, ότι οι μερίδες κρέατος που σερβίρει είναι κατά 30% μεγαλύτερες από αυτές

που σερβίζουν ομοειδείς επιχειρήσεις και ότι ως προς τα μαγειρευτά φαγητά, ποσοστό 8%-10% μένει αδιάθετο και είτε μοιράζεται, είτε πετιέται.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπ' όψη του τα όσα εκτίθενται από την προσφεύγουσα στο ως άνω υπόμνημα, προσδιόρισε ανάλογα το βάρος και την ποσότητα των διατιθέμενων μερίδων κρέατος, πατάτας και τυριού φέτας, κατά ποσοστό πολύ μεγαλύτερο από το βάρος που καθορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 153 της αγορανομικής διάταξης 7/2009 (ΦΕΚ Β' 1388/13-07-2009).

Ειδικότερα δε, ως προς το βάρος των μερίδων, άξιο μνείας είναι το γεγονός ότι ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ως προς το προσαυξημένο κατά 30%, μέγεθος των μερίδων, το οποίο λήφθηκε υπ' όψη του ελέγχου στην κατάρτιση των τελικών πινάκων και στην τελική του κρίση, περί του ύψους των αποκρυβέντων εσόδων.

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού έλεγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών.Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του π.δ. 18/89, λόγοι που θεμελιώνουν την αίτηση ακυρώσεως είναι: 1) αναρμοδιότητα της διοικητικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, 2) παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης, 3) παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου, 4) κατάχρηση εξουσίας, όταν η πράξη της Διοικήσεως φέρει μεν καθεαυτή όλα τα στοιχεία της νομιμότητας, γίνεται όμως για σκοπό καταδήλως άλλον από εκείνον για τον οποίο έχει νομοθετηθεί. Λόγοι ακυρώσεως που προβάλλονται **αλυσιτελώς** απορρίπτονται.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί κατασχέσεως και περί παράλειψης σύνταξης και επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης, προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι πουθενά από τις από 09/11/2018 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και του ΚΒΣ δεν προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη σε κατάσχεση των προσκομιζόμενων βιβλίων και στοιχείων από την προσφεύγουσα, βάσει του υπ' αριθ. πρωτ. .../31-08-2017 Αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, που της επιδόθηκε από τον έλεγχο, αλλά στα πλαίσια του ελέγχου της ζητήθηκε να τα προσκομίσει, προς διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά» Στα ημεδαπά δημόσια έγγραφα ο ΚΠολΔ απονέμει τεκμήριο γνησιότητας (άρθρο 455 ΚΠολΔ), που καλύπτει τόσο την προέλευση όσο και το ανόθευτο του περιεχομένου τους. Το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό, αλλά μόνη δυνατότητα «ανταπόδειξης» εναντίον του προβλέπεται η προσβολή του ως πλαστού. Ο νομοθέτης καλύπτει το ανόθευτο του περιεχομένου τόσο των δημοσίων όσο και των (γνήσιων) ιδιωτικών εγγράφων με τεκμήριο αυξημένης ισχύος. Στο περιεχόμενο του εγγράφου περιλαμβάνεται και η χρονολόγησή του. Επομένως, η **αμφισβήτηση της χρονολόγησης του εγγράφου** μπορεί να γίνει μόνο με την προσβολή του εγγράφου για πλαστότητα (ΑΠ 1754/2007, ΝΟΜΟΣ). Το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται αποκλειστικά με την προσβολή των εγγράφων αυτών για πλαστότητα (άρθρο 460 ΚΠολΔ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των

πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Η ημερομηνία έκδοσης της πράξης προκύπτει αυτόματα από το σύστημα elenxis, μόλις εγκριθεί η πράξη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Στην προκειμένη περίπτωση όλες οι πράξεις φέρουν ημερομηνία έκδοσης, η οποία ταυτίζεται με την ημερομηνία έγκρισης της πράξης από τον Προϊστάμενο και είναι η 9/11/2018, ημερομηνία κατά την οποία ο Προϊστάμενος ενέκρινε τις ως άνω πράξεις. Εκ παραδρομής δε, στην υπ' αριθ. .../215 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και στην υπ' αριθ. ... πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, αναφέρεται ως ημερομηνία η 25/10/2018, αντί του ορθού, ήτοι η 09/11/2018.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη που προκλήθηκε από την εκ παραδρομής αναφορά από τη φορολογική αρχή, της ως άνω ημερομηνίας στις πράξεις επιβολής προστίμων, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των ένδικων πράξεων της φορολογικής αρχής, καθόσον η προσφεύγουσα δεν στερήθηκε του δικαιώματος της και άσκησε εμπρόθεσμα ενδικοφανή προσφυγή. Επομένως καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στο ότι δεν φέρουν ημερομηνία οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε... Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)...».

Επειδή, με την διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 10^α του ν.2523/1997, όπως εισήχθη με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.3052/2002 και διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1239/2002, θεσπίστηκε

ανώτατο όριο (οροφής) που δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ1 (κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων), εφόσον καταλογίστηκε σε βάρος του υπόχρεου παράβαση για αποκρυβείσα αξία (μη έκδοση στοιχείων) της οποίας δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών (των μη εκδοθέντων στοιχείων) και η αξία μιας εκάστης.

Επειδή, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. *Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος*».

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: “Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

...στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.....».

Επειδή ομοίως με την **εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015** με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), διευκρινίστηκε ότι: «β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 - Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)..... στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων,

ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τη φορολογική αρχή ορθά εφαρμόστηκε η περίπτωση στ' της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω διάταξη και τις διευκρινήσεις που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε..

Ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του τρόπου διενέργειας του ελέγχου, περί ανύπαρκτης φορολογητέας ύλης και περί του εξωλογιστικού προσδιορισμού, περί μη αυτοτελούς προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών ΦΠΑ και περί ανύπαρκτης φορολογητέας ύλης ως προς το ΦΠΑ και περί προστίμου του άρθρου 4.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών

διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Ως προς τους επιμέρους ισχυρισμούς περί του τρόπου ελέγχου και περί της εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με το ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ υπ' αριθ. 186/1992, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), στο εξής ΚΒΣ ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 2 παρ 1 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση....».

Στο άρθρο 6 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του. τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του. καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων. πρώτων υλών. από την παροχή

υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών,δ) τις επιστροφές και τις εκπώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων,ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.5. Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα. ...».

Περαιτέρω, στο άρθρο 13 υπό τον τίτλο «Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών» του ΚΒΣ ορίζεται ότι: ««1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προ το κοινό ... εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση ... 5. Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μετρητοίς, καθώς και επί πιστώσει από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, η ταινία αυτής θεωρείται ως στέλεχος των αποδείξεων αυτών αν αποτυπώνονται σ' αυτήν όλες οι ενδείξεις που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό για τις αποδείξεις αυτές, εκτός από την αναγραφή και ολογράφως του ποσού της αμοιβής...».

Στο άρθρο 18 παρ 2 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».

Στο άρθρο 20 παρ 1 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1. Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και 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)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, 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 συνοδευτικά 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..... 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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 απαλείφεται από το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. η φράση «ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης». Έτσι, τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται **ανακριβή** στις περιπτώσεις που οι διαπιστούμενες αποκρύψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, χωρίς να εξετάζεται αν οφείλεται σε πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατά την κρίση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, γεγονός το οποίο δεν μπορούσε να αποδειχθεί και αποτελούσε αιτία προστριβών μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένων. Η διάταξη ισχύει από 14.12.2004 (εγκ. ΠΟΛ. 1016/26.1.2005).

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

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

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

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

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

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας 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.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω χρόνο, ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση, εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δε υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48, 2.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή με τις διατάξεις του [άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των [άρθρων 30](#) και [32 του Ν. 2238/94](#), για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων 4% ή 8%, κατά περίπτωση (κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών

παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά

κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο [άρθρο 1B του Ν.2362/1995](#) (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το [άρθρο 2 του Ν.3871/2010](#) (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. ...γ. ..δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές».

Επειδή σύμφωνα με την Αρ.Πρωτ.1021681/1120/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ. **1037/1.3.2005, στο άρθρο 4-Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις ορίζεται** ότι: «Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ΚΦΕ και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το

διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα, ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το διοικητικό δικαστήριό να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθησή και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (πρβλ. ΣτΕ 1224/2017, βλ. ΣτΕ 1102/2017, 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010). Τέλος, κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, δεν απαιτείται, όταν διαπιστώνονται οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως, να προσδιορίζεται και το συγκεκριμένο ποσό εξόδων, που δεν εμφανίσθηκε στα βιβλία της, αλλά αρκεί, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων, οι πλημμέλειες αυτές να επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων της επιχειρήσεως και την ελεγκτική τους επαλήθευση (πρβλ. ΣτΕ 1259/1987). Ενόψει δε τούτου δεν απαιτείται κατά νόμο ειδικότερη σύγκριση των ποσών τα οποία αφορούν οι σχετικές πλημμέλειες προς τον κύκλο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 1411/2015, 3941/2004, 3279- 3280/2000 επταμ.).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από κέντρο διασκέδασης- κοσμική ταβέρνα και τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής της επιχείρησης, τήρησε βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και βάσει των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων βιβλίου εσόδων-εξόδων και των στοιχείων, διαπιστώθηκε, σύμφωνα με την από 09/11/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων), ότι η προσφεύγουσα, κατά το οικονομικό έτος 2013, είχε υποπέσει, μεταξύ άλλων και στις εξής παραβάσεις: «...μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης φ.τ.μ. (φορολογικής ταμειακής μηχανής) χωρίς προσδιορισμό του πλήθους αυτών, συνολικής αξίας 71.613,72 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.» (Ύψος προστίμου 71.613,72 € Χ 25 % = 17.903,43 €), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 13 παρ 1, 2 και 3, 12 του Π.Δ. 186/1992. που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. στ' του Ν 4337/2015.

Στις ως άνω διαπιστώσεις κατέληξε ο αρμόδιος ελεγκτής αφού έλαβε υπ' όψιν του τα ακόλουθα:

- Το Μοναδικό Συντελεστή ή Μοναδικούς Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες της προσφεύγουσας επιχείρησης και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ως ίσχυαν για το υπό κρίση έτος, που είναι οι ακόλουθοι:
 - ✓ Κ.Α 9020. Μ.Σ.Κ.Κ. 16% (επί των πωλήσεων -ψησταριά)
 - ✓ Κ.Α. 5403. Μ.Σ.Κ.Κ. 4 % (επί των πωλήσεων -τσιγάρα)
- Την προσκομισθείσα μηνιαία κατάσταση μαζί με τα Ημερήσια «Ζ» της φορολογικής ταμειακής μηχανής.
- Τον τιμοκατάλογο της ατομικής επιχείρησης που προσκόμισε η προσφεύγουσα.
- Τα οριζόμενα στο άρθρο 153 της Αγορανομικής Διάταξης 7/2009 (ΦΕΚ 1388/ Β' / 13-7-09), ως προς το ελάχιστο βάρος εκάστης μερίδας κρέατος, καθώς και ότι το βάρος στις πατάτες-ζυμαρικά-ρύζι και στα λοιπά είδη από τα οποία παρασκευάζονται ή γαρνίρονται οι εντράδες, είναι το μισό του βάρους των μερίδων των ίδιων φαγητών, που παρασκευάζονται χωρίς κρέας.
- Την παραδοχή ότι τα κρέατα – ψάρια όταν ψηθούν ή μαγειρευτούν έχουν απώλεια βάρους από 20% μέχρι 30% του βάρους του νωπού.
- Τις πληροφορίες που άντλησε η φορολογική αρχή από ομοειδείς επιχειρήσεις σχετικά με τον αριθμό των μερίδων ανά κιλό αγορασθέντος εμπορεύματος, ως και κάθε άλλη πληροφορία σχετικά με τις προσφερόμενες υπηρεσίες παροχής γευμάτων με σερβίρισμα και όχι.
- Το υπ' αριθμ. πρωτ. .../2018 Υπόμνημα που κατέθεσε η προσφεύγουσα στη φορολογική αρχή.
- Το αριθμ. πρωτ. 10380/2018 απαντητικό έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α του Υποκαταστήματος Καρδίτσας, (πρώην ΙΚΑ), βάσει του οποίου προκύπτει η απασχόληση τεσσάρων (4) υπάλληλων με συνολικό ποσό αποδοχών 20.807,00 € για το έτος 2012 και εισφορές ύψους 9.634,96 €, τις οποίες, (αποδοχές και εργοδοτικές εισφορές), η προσφεύγουσα δεν

συμπεριέλαβε στο μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχ/σεων και Επιτηδευματιών (έντυπο Ε3), ούτε λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των κερδών της ατομικής της επιχείρησης (παραποίηση της εικόνας της επιχείρησης).

- Την απογραφή έναρξης και λήξης εμπορευμάτων, όπως προσδιορίστηκε στο έντυπο Ε3 που υπέβαλε η προσφεύγουσα, για το οικείο οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), ήτοι απογραφή έναρξης ποσό 17.079,21 € και απογραφή λήξης ποσό 12.316,53 €.
- Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν έλαβε ούτε εξέδωσε παραστατικό για την αγορά χύμα κρασιού που διέθετε στο κατάστημα της, για το υπό κρίση έτος, κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ.186/92.
- Την μη δήλωση στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της δραστηριότητας πώλησης καφέ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ 1β του Ν. 2859/2000.
- Το γεγονός ότι στο αρχείο της φορολογικής αρχής υφίσταται παράβαση στην υπό κρίση περίοδο για χρήση μη ορθού συντελεστή ΦΠΑ.
- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα τιμολόγια αγορών και δαπανών που προσκομίστηκαν, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:
 - ✓ Βάσει των Τιμολογίων αγοράς αναψυκτικών η προσφεύγουσα φέρεται να αγόρασε κατά το κρινόμενο έτος ποσότητα 14.503 αναψυκτικά, (φιάλες), εκ των οποίων, βάσει των προσκομισθέντων «Ζ», φέρεται να τιμολόγησε την ποσότητα 3.817 των αναψυκτικών (φιάλες). Από τα ανωτέρω προκύπτει η μη έκδοση αποδείξεων για 10.686 αναψυκτικά (φιάλες).
 - ✓ Βάσει των Τιμολογίων αγοράς ποτών η προσφεύγουσα φέρεται να αγόρασε κατά το κρινόμενο έτος ποσότητα 9.174 ποτά, (μπύρες, κρασιά, ούισκι, βότκα κλπ.), εκ των οποίων, βάσει των προσκομισθέντων «Ζ», φέρεται να τιμολόγησε την ποσότητα των 4.317 ποτών (φιάλες). Από τα ανωτέρω προκύπτει η μη έκδοση αποδείξεων για 4.857 ποτά.
- Η μη έκδοση αποδείξεων για κατανάλωση ποτών και αναψυκτικών ενισχύεται και από τη βεβαίωση που ζητήθηκε και λήφθηκε κατά την διάρκεια του ελέγχου από την προμηθεύτρια επιχείρηση των ποτών και των αναψυκτικών με την επωνυμία «... ΟΕ» με ΑΦΜ. 800231596, βάσει της οποίας, η χρέωση για τις πωλήσεις των ποτών γινόταν στο περιεχόμενο, λόγω του ότι τα μπουκάλια επιστρέφονταν κενά στην επόμενη συναλλαγή και επομένως, στο τέλος του έτους δεν υπήρχε διαφορά στις επιστροφές και γι' αυτό δεν γινότανε χρέωση μπουκαλιών (κενών).
- Επιπροσθέτως, από τη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας απεστάλη η υπ' αριθ. πρωτ. .../20-03-2019, Υ.Δ. του άρθρου 8 του Ν. 1599/1988, η οποία κατατέθηκε από το Σωματείο Κρεοπωλών του Ν. Καρδίτσας, σε απάντηση του υπ' αριθ. πρωτ. .../2019 εγγράφου του ελέγχου, βάσει της οποίας επιβεβαιώνονται τα αποτελέσματα του ελέγχου, ως προς τις καταλογισθείσες μερίδες ωμού κρέατος, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 09/11/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, η τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο συσχετισμός μεταξύ αγορών και πωλήσεων, για την εξεύρεση του συντελεστή της μεταξύ τους αναλογίας και, περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, είναι σύμφωνη με τους κανόνες της οικονομικής και της λογιστικής επιστήμης.

Περαιτέρω, δεν καθιστά μη επιτρεπτή την εφαρμογή της τεχνικής αυτής στην προκειμένη περίπτωση και, συνακόλουθα, νομικώς πλημμελείς τις πράξεις που εκδόθηκαν με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ' ενός μεν η τεχνική αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης, αφ' ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας. Αντίθετη εκδοχή θα οδηγούσε στο αντίθετο προς το πνεύμα και τους σκοπούς των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (τήρηση των υποχρεώσεων των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων (άρθρο 1 του π.δ/τος 186/1992) και του Κ.Φ.Δ. (διάθεση στη φορολογική διοίκηση ενός σύγχρονου φοροελεγκτικού πλαισίου που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου - σχετ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013), για το ανεπίτρεπτο του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογουμένων, δεδομένης, άλλωστε, της κατ' αρχήν αδυναμίας σχετικού εξαναγκασμού της Διοίκησης (ΣτΕ 3749/2013 Ολομ. κ.ά.).

Ακολουθώντας δε η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, (άλλως τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στερεή πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.). Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, όταν διαπιστώνονται πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της εκάστοτε ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν απαιτείται, να προσδιορίζεται και "το συγκεκριμένο ποσό εξόδων που δεν εμφανίσθηκε στα βιβλία του, αλλά αρκεί, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, οι πλημμέλειες αυτές να επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων της επιχειρήσεως και την ελεγκτική τους επαλήθευση (πρβλ. ΣτΕ 1259/1987), χωρίς να απαιτείται ειδικότερη σύγκριση των ποσών, που αφορούν οι ως άνω πλημμέλειες προς τον κύκλο εργασιών της επιχειρήσεως (βλ. ΣτΕ 1411/2015, 3941/2004, 3279-3280/2000 επταμ.).

Συνεπώς, αβασίμως προβάλλεται ότι η μέθοδος ελέγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη

περίπτωση στερείται νομικής βάσης και δεν αφορά σε πραγματική φορολογητέα ύλη.

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, ενόψει των προπαρατειθέμενων διατάξεων και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της μη έκδοσης, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2012, αποδείξεων λιανικής πώλησης φορολογικής ταμειακής μηχανής (φτμ), συνολικής αξίας 71.613,72 €, προδίδουν πρόθεση απόκρυψης εσόδων και εμφανίσεως –ανακριβών αποτελεσμάτων, καθ' όσον οι περιπτώσεις της μη έκδοσης αυτών είναι επαναλαμβανόμενες, δεδομένου ότι σύμφωνα με τον έλεγχο δεν δύναται να προσδιορισθεί το πλήθος αυτών και ως εκ τούτου δεν οφείλονται σε τυχαίο γεγονός, β) το ποσό των αποκρυβέντων εισοδημάτων της προσφεύγουσας είναι ιδιαίτερα υψηλό, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, το σύνολο των πωλήσεων της για το επίμαχο έτος ανερχόταν στο ποσό των 170.656,48 ευρώ, ήτοι ανέρχεται σε ποσοστό 41,96% επί των ακαθαρίστων εσόδων ($71.613,72 \times 100 / 170.656,48$), γ) η πρόθεση της προσφεύγουσας για την απόκρυψη εισοδημάτων προκύπτει και από τις αντίστοιχες παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης και κατά τις προηγούμενες και τις επόμενες χρήσεις, καθώς από το αρχείο ΚΒΣ της φορολογικής αρχής προέκυψαν οι ακόλουθες ΑΕΠ 24/2006, 12/2009, 107/2014, 274/2014, που αφορούν όλες σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων, καθώς και η ΑΕΠ 134/2014, που αφορά στη μη χρήση ορθού συντελεστή ΦΠΑ, για το υπό κρίση έτος.

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν για τη χρήση 2012 ανακριβή λόγω του ότι από τον παρόντα έλεγχο εκδόθηκε η με αριθμό .../2018 ΑΕΠ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών, συνολικής αξίας 71.613,72 € πλέον ΦΠΑ, ποσό που επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό, τα αποτελέσματα της κρινόμενης χρήσης. Η φύση των φορολογικών αυτών παραβάσεων, λόγω του μεγέθους και της έκτασής τους, συνιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν από τον έλεγχο λογιστικώς και εξωλογιστικώς, αφού λήφθηκαν υπόψη οι Μοναδικοί Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες της προσφεύγουσας και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, ΠΟΛ. 1004/2006 (υπ' αριθμ. πρωτ. 1004925/15062 /Γ0012/19.1.2006 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) και ειδικότερα ΚΑ 5403 (Πώληση τσιγάρων) συντελεστής 4% και ΚΑ 9020 (Ψητοπωλείο, οβελιστήριο -σουβλατζίδικο, σνακ μπαρ, ουζερί, μεζεδοπωλείο, τσιπουράδικο, ζυθοπωλείο) συντελεστής 16%. Τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προέκυψαν, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), κατά περίπτωση, συγκρίθηκαν και λήφθηκαν υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων **και συνεπώς ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών**

τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων. Με τα δεδομένα αυτά, όσα περί του αντιθέτου προβάλλει η προσφεύγουσα είναι απορριπτικά ως αβάσιμα.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί του ΦΠΑ

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β)....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.....2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β) ... γ) ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: αα) ...ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν

βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείωνβ) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των 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 Δ.Ο.Υ. 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 περιέρχονται σ' αυτό. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή το ΔΕΕ με την υπ' αριθ. [C-648/16](#) απόφαση του έκρινε ότι η οδηγία του ΦΠΑ επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε στοιχεία, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στο φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω απόφασης του ΔΕΕ, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η οδηγία [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, **δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε τέτοιες τομεακές μελέτες, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα**

αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία διαθέτει, και να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου Χ της οδηγίας 2006/112, όπερ θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο».

Επειδή ακολούθως, η προσφεύγουσα, αναφορικά με την υπ' αριθ. 428/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., ισχυρίζεται ότι είναι ακυρωτέα, διότι ο προσδιορισμός των υποκειμένων στο ΦΠΑ ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής της, βασίστηκε αποκλειστικά στα συμπεράσματα του διενεργηθέντος για τη φορολογία εισοδήματος ελέγχου. Ο λόγος αυτός της προσφυγής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι, η εν λόγω - προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται στην από 09/11/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει ότι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, κατά τον Κ.Β.Σ., οι κατά δήλωση και βάσει των βιβλίων και στοιχείων της φορολογητέας εκροές, τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο τρόπος και ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας (ΣτΕ 2907-2910/2016, 1360/2014, 4236/2011, 756/2003 κ.ά) και συνεπώς, όσα περί του αντιθέτου προβάλλει η προσφεύγουσα είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί του προστίμου του άρθρου 4 του ΦΠΑ

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 36 - Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο του Ν. 2859/2000, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι 30 (τριάντα) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τύπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές, ...».

Επειδή με την **Αρ. Πρωτ. 1070576/2627/ΔΜ/ΠΟΛ.1102/14-07-2005** εγκύκλιο ΠΟΛ του Υπουργείου Οικονομικών, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «Καταργείται η Α.Υ.Ο. 1068526/2620/ΔΜ/ΠΟΛ. 1169/9-6-98 (ΦΕΚ 634/Β) όπως είχε τροποποιηθεί και ανακαθορίζονται οι διαδικασίες και τα δικαιολογητικά που απαιτούνται κατά την υποβολή από τους υπόχρεους δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών. Άρθρο 2 Συνυποβαλλόμενες Δηλώσεις 1. Τα πρόσωπα που περιγράφονται στην παρ. 1 του άρθρου 1 της απόφασης αυτής συνυποβάλλουν, με την δήλωση έναρξης/μεταβολής εργασιών υποχρεωτικά, κατά περίπτωση, τις παρακάτω έντυπες δηλώσεις: α) «Δήλωση Δραστηριοτήτων Επιχείρησης» (Μ6). Στη δήλωση αυτή αναγράφονται όλες οι λοιπές δραστηριότητες, πέραν αυτών που έχουν ήδη αναγραφεί στα έντυπα Μ2 ή Μ3. Όλες οι δραστηριότητες περιγράφονται αναλυτικά και σύμφωνα με τους Κωδικούς Αριθμούς Δραστηριότητας (ΚΑΔ), όπως ισχύουν κάθε φορά. Μία (1) από αυτές δηλώνεται ως κύρια, οι δε λοιπές ως δευτερεύουσες... Άρθρο 5 Δήλωση Μεταβολής εργασιών 1. Τα Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα καθώς και οι Ενώσεις Προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας, για οποιαδήποτε μεταβολή των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, των μελών ή εταίρων, πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών, ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων - γραφείων - αποθηκών κ.λ.π., υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την αντίστοιχη δήλωση μεταβολής εργασιών. Η δήλωση μεταβολής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές....».

Επειδή στο άρθρο 4 του Ν. 2523/1997, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή ομοίως με την **εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015** με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), διευκρινίστηκε ότι: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α') Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περίδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19)».

Επειδή από τον έλεγχο εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, λόγω της μη υποβολής δήλωσης μεταβολής στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και λόγω της μη προσθήκης της δραστηριότητας, την οποία αποδείχθηκε ότι ασκούσε το υπό κρίση έτος, ήτοι της πώλησης καφέ και προϊόντων καπνού, δεδομένου ότι δήλωσε αντίστοιχα έσοδα.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **05-12-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «...» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	22.727,06
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	20.986,17
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.205,89
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	45.919,12 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	20.610,76
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	19.031,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	39.642,74 €

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Φορολογική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	71.613,72 X 25% = 17.903,43 €

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ (άρθρου 4 ν. 2523/1997)

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012
	100,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.