



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/03/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 663

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ :

α) της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

γ) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

δ) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2013.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 και την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2019 ΕΜΠ/25-02-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, που ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ .

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2019 ΕΜΠ/25-02-2019 συμπληρωματικού υπομνήματος 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' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού **54.210,71€**, λόγω:

1) Μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά συνολικού ποσού 211.242,86€ πλέον Φ.Π.Α 48.585,86 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§§ 1,2,3 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 και του άρθρου 1 και 10 του Ν.1809/88 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. στ' του Ν 4337/2015. (Ύψος προστίμου 211.242,86 € Χ 25 % = 52.810,71 €).

2) Ανακριβούς καταχώρησης στοιχείων πωλήσεων, αγορών και δαπανών στα τηρούμενα βιβλία εσόδων - εξόδων και συγκεκριμένα καταχώρησης:

α) στη στήλη εσόδων κατά το έλαττον στοιχείων εσόδων σε τρεις τουλάχιστον περιπτώσεις και συγκεκριμένα των ημερήσιων δελτίων «Ζ» της φορολογικής ταμειακή μηχανής με αριθμό μητρώου ΗΛ, για το Α' τρίμηνο ποσού 442,82€ πλέον Φ.Π.Α 95,48€, για το Β' τρίμηνο ποσού

10.216,06 € πλέον Φ.Π.Α 2.202,79 € και για το Δ' τρίμηνο ποσού ύψους 9.025,19€ πλέον Φ.Π.Α 1.946,01€.

β) στην στήλη εξόδων επιπλέον (δύο φορές) των ακόλουθων φορολογικών στοιχείων:

-ΤΔΑ σειράς με Νο/03-10-12 εκδόσεωςμε 094062259 αξίας 158,01 € πλέον Φ.Π.Α 36,34€

- Απόδειξης εκδόσεως με ΑΦΜ: αξίας 48,78 € πλέον Φ.Π.Α 11,22€

-Τ.Π με Νο-2012 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ: αξίας 800,00 € πλέον ΦΠΑ 184,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ) του Ν4337/2015 (Ύψος προστίμου $4 \times 600 = 2.400,00\text{€} / 3 = 800,00\text{€}$).

3) Μη καταχώρησης στην στήλη εξόδων του βιβλίου εσόδων-εξόδων των φορολογικών στοιχείων αγορών- δαπανών που έλαβε και συγκεκριμένα των κάτωθι:

- ΤΔΑ με Νο-12 εκδόσεως με αξίας 1.830,00€ πλέον Φ.Π.Α 420,90 €

- ΤΔΑ σειράς με Νο-12 εκδόσεωςμεαξίας 55,56 € πλέον Φ.Π.Α 7,22 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ) του Ν4337/2015 €. (Ύψος προστίμου $2 \times 600 = 1.200,00\text{€} / 3 = 400,00\text{€}$).

4) Ανακριβούς δήλωσης του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ καθότι ο προσφεύγων στην συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών που υπέβαλε καταχώρησε ανακριβώς την συνολική αξία και το πλήθος των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου «.....» με ΑΦΜ: ήτοι με αξία 1.600,00 € και πλήθος στοιχείων 2 αντί ορθού με αξία 800,00 € και πλήθος στοιχείων 1, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ του Ν.4337/2015 (Ύψος προστίμου $1 \times 600 = 600,00\text{€} / 3 = 200,00\text{€}$).

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 71.613,38€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 79.137,33€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.159,08€, ήτοι συνολικό ποσό **157.909,79€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων του.

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κύριος φόρος 41.787,46€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 41.926,49€, ήτοι συνολικό ποσό **83.713,95€**, λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών.

Με την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2013, κύριος φόρος 100,00€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 91,68€, ήτοι συνολικό ποσό **191,68€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 12/10/2018 εκθέσεων προστίμου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Φ.Α.Π, της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. **Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.** Α. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης. Η φορολογική αρχή προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη βασιζόμενη αποκλειστικά στην καταμέτρηση που διενεργήθηκε σε πίτες- ψωμάκια, αγνοώντας παντελώς την καταμέτρηση των κρεάτων. Β. Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει εσφαλμένων παραδοχών. Λάθος η καταμέτρηση σε πίτες και ψωμάκια καθώς πολλά είδη πωλούνται με διπλή πίτα (οι πατατόπιτες δε άνω του 40%), ενώ και οι πωλούμενες μερίδες συνοδεύονται με πίτες. Γ. Ο έλεγχος καταλογίζει παραβάσεις ανακριβούς καταχώρησης και προσδίδει ανακρίβεια στη δήλωση παρόλο που με την συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα δηλώθηκε επιπλέον φορολογητέα ύλη ύψους 84.990,60€. Δ. Ο φορολογικός έλεγχος προσδίδει πλεονεκτήματα στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, τα οποία δεν υφίστανται (τοποθεσία επιχείρησης, μη ύπαρξη φύρας στις αγορασθείσες πρώτες ύλες). Ε. Εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε παραβάσεις μη έκδοσης από τα ρολά της Φ.Τ.Μ. των ημερομηνιών 2/3/2012, 3/3/2012, 9-12/04/2012. Δεν προσδιορίζει το είδος και δεν καταμετρά τις μερίδες.
2. **Μη νόμιμη η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων.** Με την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης θίγονται οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92., όσον αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

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, με το 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, 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».

Επειδή, με το άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 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, με το άρθρο 27 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, η τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο συσχετισμός μεταξύ αγορών και πωλήσεων με σκοπό τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, είναι σύμφωνη με τους κανόνες της οικονομικής και της λογιστικής επιστήμης. Περαιτέρω, η εφαρμογή της εν λόγω τεχνικής δεν καθιστά 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 του προσφεύγοντος. Αντίθετη εκδοχή θα οδηγούσε στο αντίθετο προς το πνεύμα και τους σκοπούς των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (εκπλήρωση 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).

Επειδή, 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, 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 (πρόσθετες διαπιστώσεις ελέγχου - σελ. 10-43), προδήλως προκύπτει ότι έγινε έρευνα στο σύνολο των αγορών χρήσης 2012 (πίτες, ψωμάκια και κρέατα), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η επιχείρηση απέκρυψε πωλήσεις.

Ειδικότερα, ο έλεγχος, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του διενήργησε:

α) Έλεγχο του στελέχους «ρολού» της Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου ΗΛ ενδεικτικά στις ημερομηνίες 02/03/2012, 03/03/2012 και επιλεκτικά την Μεγάλη Εβδομάδα, προκειμένου να εξαχθεί συμπέρασμα ως προς τη συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης και τα είδη που αυτή πωλεί.

β) Καταμέτρηση των τεμαχίων σάντουιτς και πιτών που αγοράστηκαν από την επιχείρηση στην χρήση 2012, από τα οποία αφαίρεσε τα ψωμάκια που δήλωσε ο προσφεύγων ως φύρα με την αριθ. πρωτ.-2018 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν1599/1986.

γ) Καταμέτρηση των κιλών των κρεάτων που αγόρασε.

Στην συνέχεια, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1, 30 παρ 1 περ γ και άρθρου 32 του Ν.2238/94, λαμβάνοντας υπ' όψη:

α) τα συνολικά αποκρυβέντα έσοδα συνολικού ποσού 230.945,75€ και συγκεκριμένα i) 211.243,06€ από την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου ελέγχου σύγκρισης αγορών με πωλήσεις, ii) 19.684,07€ από την διαπίστωση του παρόντος ελέγχου περί ανακριβούς καταχώρησης στοιχείων πωλήσεων σε τρεις τουλάχιστον περιπτώσεις στα τηρούμενα βιβλία εσόδων – εξόδων, iii) 12,20€ & 6,42€ από τις διαπιστωθείσες από προγενέστερους προληπτικούς ελέγχους παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

β) την με αριθ. καταχώρησης-2018 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων για την διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2012 δηλώθηκαν επιπλέον ακαθάριστα έσοδα ποσού 84.990,15€, με αποτέλεσμα τα συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά του να ανέλθουν στο ποσό των 311.000,00€ (226.009,85+84.990,15=311.000,00)

γ) την τελικώς προσδιορισθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 145.955,60€ (230.945,75€-84.990,15€).

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης έλαβε υπόψιν του τις διαφορές που προέκυψαν από την καταμέτρηση της αγορασθείσας ποσότητας σε πίτες- ψωμάκια (αξία αποκρυβείσας ύλης 211.243,06€) και όχι σε κρέατα (αξία αποκρυβείσας ύλης 5.282,07€), δεδομένου ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αναφορικά με τον τρόπο διάθεσης των πιτών (διπλές πίτες, πίτες σε μερίδες κ.α) δεν δύναται να δικαιολογήσουν την ιδιαιτέρως μεγάλη απόκλιση που προέκυψε μεταξύ των δύο καταμετρήσεων. Είναι εμφανές δε οι πωληθείσες ποσότητες που προέκυψαν από την καταμέτρηση των αγορασθέντων ποσοτήτων κρεάτων δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, καθώς έρχονται σε αντίθεση με τις δηλωθείσες από τον προσφεύγοντα (βάσει της υπεύθυνης δήλωσής του) πωληθείσες ποσότητες/ημέρα.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα της από/2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. προκύπτει ότι ο έλεγχος, προκειμένου να αποφύγει τυχόν αμφισβητήσεις εκ μέρους του προσφεύγοντος, ως τιμή πώλησης όλων των αγαθών έλαβε την ελάχιστη τιμή χρέωσης του απλού γύρου 2,50 € με Φ.Π.Α. εκτός από τα είδη σουβλάκι χοιρινό και πατατόπιτα, τα οποία υπολογίστηκαν με την ελάχιστη τιμή χρέωσής τους (χαμηλότερη της ανωτέρω). Επιπρόσθετα, ο έλεγχος αφού προσδιόρισε τις πωληθείσες ποσότητες, βάσει των αγορασθέντων α' υλών, και κατ' επέκταση την συνολική αξία των πωλήσεων της επιχείρησης την συνέκρινε με τις βάσει βιβλίων δηλωθείσες πωλήσεις, στις οποίες ωστόσο συμπεριλαμβάνονται και οι πωλήσεις αναψυκτικών-ποτών, γεγονός που σε κάθε περίπτωση ευνοεί τον προσφεύγοντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα για τα αγαθά που πωλούσε, επαληθεύεται και από την σύγκριση των τεμαχίων σάντουιτς –πιτών που δήλωσε ότι πωλούσε ημερησίως, με την με αριθ. πρωτ.-2018 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν. 1599/86 με τα τεμάχια που μετρήθηκαν από τα ρολά (στελέχη) από τον έλεγχο, ήτοι:

ΗΜΕΡ/ΝΙΕΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ Ο ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ ΟΤΙ ΕΚΔΙΔΕΙ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
02/03/2012	425	177	248
03/03/2012	425	265	160
Μ.ΔΕΥΤΕΡΑ	350	135	215
Μ.ΤΡΙΤΗ	350	202	148
Μ.ΤΕΤΑΡΤΗ	350	198	152

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να καταλογίσει τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις, βάσει του συνόλου των αγορών του προσφεύγοντος και όχι βάσει της ενδεικτικής καταμέτρησης που διενεργήθηκε στις ημερομηνίες 02/02/2012, 03/03/2012 και επιλεκτικά την Μεγάλη Εβδομάδα.

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι ο προσφεύγων, λόγω αγορανομικών διατάξεων, που απαγορεύουν την παρασκευή και πώληση σουβλακίων από χοιρινό κρέας σε κατεψυγμένη μορφή δεν έχει την δυνατότητα να έχει αποθέματα και ως εκ τούτου τα πωληθέντα είδη παρήχθησαν με βάση αγορές της τρέχουσας περιόδου. Επιπλέον, διαπίστωσε ότι οι αγορές σε σάντουιτς και πίτες ήταν σχεδόν σε καθημερινή βάση ίδιες σε ποσότητα, γεγονός που καταδεικνύει την διαρκή ανάγκη του προσφεύγοντα για αγορά α' υλών, προκειμένου να ανταπεξέλθει στις ανάγκες της επιχείρησής του.

Επειδή, ο έλεγχος δέχτηκε τα δεδομένα της με αριθ. πρωτ.-2012 υπεύθυνης δήλωσης του

άρθρου 8 Ν.1599/1986 του προσφεύγοντος ότι ποσότητα από τα ψωμάκια χρησιμοποιούνταν ημερησίως για το ζύμωμα στα μπιφτέκια και αφαίρεσε 30 ψωμάκια ημερησίως από την καταμέτρηση των σάντουιτς. Επιπλέον έκανε αποδεκτό ότι ποσοστό 7% ημερησίως από τις πωλήσεις προέρχονται από πατατόπιτες.

Επειδή, η φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος είναι τέτοια που δημιουργεί βάσιμες υπόνοιες ότι η επιχείρηση αποκρύπτει πωλήσεις, καθώς για μεγάλα χρονικά διαστήματα και χωρίς συγκεκριμένο λόγο έχει πιστωτικό υπόλοιπο ή πολύ μικρό χρεωστικό υπόλοιπο στο Φ.Π.Α. Η εικόνα δε αυτή δεν δικαιολογείται βάσει αντικειμένου εργασιών, αφού τα είδη που αγοράζει υπόκεινται σε συντελεστή 13% ενώ πουλάει με συντελεστή 23%.

Επειδή, όσον αφορά την διαπίστωση της μη καταχώρησης φορολογικών στοιχείων στα τηρηθέντα βιβλία, ορθώς ο έλεγχος κατέληξε στο εν λόγω πόρισμα συγκρίνοντας, ανά τρίμηνο, για το χρονικό διάστημα 01/01/2012-31/12/2012, τις πωλήσεις που καταχωρήθηκαν στα βιβλία του προσφεύγοντος με τα στοιχεία εσόδων που προέκυψαν από τα αθροίσματα της ανάγνωσης μνήμης της εν χρήσει Φ.Τ.Μ με Α.Μ. ΗΛ, δεδομένου ότι τα ημερήσια δελτία «Ζ» ήταν μη αναγνώσιμα λόγω αλλοίωσης του θερμικού χάρτου.

Κατόπιν των ανωτέρω δια της παρούσης κρίνεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι επαρκής και ικανή να στοιχειοθετήσει τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις, ενώ οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον 2ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.... 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, ... 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, ... 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) € για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) €. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) € για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) €. 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 €. 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 € για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού...».

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο...».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, 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 ενέργεια 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 ανεπαρκειών 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 δικαστήριο να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση 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 (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, 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: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων..... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) €, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) €. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας....».

Επειδή, με την 1058329/1851/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ. 1087/10-06-2005 διευκρινίζεται ότι: «..... ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος.....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται

κατά σαράντα τοις εκατό (40%). ... 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%). 3....».

Επειδή, από την 1013621/15014/Γ0012/ΠΟΛ.1018/2007 «Κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» προκύπτει ότι ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 9020] “Ψητοπωλείο, οβελιστήριο (σουβλατζίδικο), σνακ μπαρ, ουζερί, μεζεδοπωλείο, τσιπουράδικο, ζυθοπωλείο” είναι 16%.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), η απόκρυψη φορολογητέας ύλης με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την πώληση ειδών ανέρχεται σε ποσοστό 46,93% (145.955,60/311.000,00) επί των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από την πώληση όλων των εμπορευμάτων και προϊόντων. Ως εκ τούτου, το λογιστικό αποτέλεσμα επηρεάστηκε εκτεταμένα και ορθά η ελεγκτική αρχή απέρριψε τα βιβλία ως ανακριβή και προσέφυγε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντα επιβάλλοντας επιπροσθέτως, τις κυρώσεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 παρ. 2 του ν.2238/1994, με προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, πλέον της αποκρυβείσας ύλης κατά 8%, διότι διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και μη έκδοση στοιχείου ή στοιχείων, καθώς και του εφαρμοζόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 40%.

Επειδή, τα τελικά καθαρά κέρδη για την χρήση 2012 προσδιορίστηκαν λογιστικά στο ποσό των 215.076,31€, αφού τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ύψους 126.112,12€ υπολείπονταν έναντι των λογιστικώς υπολογισθέντων καθαρών κερδών.

Επειδή, από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος το γεγονός αυτό έχει επίπτωση στο κύρος των βιβλίων (δη από ανακριβή να κριθούν γι' αυτό το λόγο ακριβή).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση

Η υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου
Πρόστιμο	54.210,71€

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2013

Περιγραφή	Ποσό καταλογισμού
Κύριος φόρος εισοδήματος	71.613,38
Εισφορά αλληλεγγύης	7.159,08
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	79.137,33
Σύνολο για καταβολή	157.909,79

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά
Κύριος Φόρος	41.787,46
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	22.883,15
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	19.043,34
Σύνολο για καταβολή	83.713,95

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσό
Φόρος	100,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	50,04
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	41,64
Σύνολο για καταβολή	191,68€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.