



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/03/2019

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

Αριθμός απόφασης: 505

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /28.09.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

γ) της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012) και την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 11.708,24€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 46.832,96€ πλέον ΦΠΑ 10.771,58€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 46.832,96€ x 25%.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 4.097,33€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 4.133,03€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 507,97€, ήτοι συνολικό ποσό 8.738,33€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 46.832,96€ πλέον ΦΠΑ 10.771,58€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντα και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό

υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 243,57€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κύριος φόρος 12.946,93€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 12.805,81€, ήτοι συνολικό ποσό 25.752,74€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 46.832,96€ πλέον ΦΠΑ 10.771,58€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντα, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 25/06/2018 εκθέσεων προστίμου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 719/21.06.2017 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. Μη απόδειξη της καταλογισθείσας παράβασης. Αυθαίρετος και αναιτιολόγητος ο τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης. Μη νόμιμη η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός φόρων.
2. Έλλειψη αυτοτελούς προσδιορισμού του ΦΠΑ.
3. Μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος ως προς την επιβολή του προστίμου. Εσφαλμένη η επιμέτρηση του προστίμου ΚΒΣ.
4. Εσφαλμένη η εφαρμογή ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή πρόσθετων φόρων. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

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, με το άρθρο 3 παρ. Γ.4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 ορίζεται ότι: «*Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς*».

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής, η μέθοδος κλειστής αποθήκης πρέπει να περιλαμβάνει όλη την ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στην χρήση και σε ό,τι αφορά, ειδικότερα, σε παραγόμενο προϊόν, όλη τη διακίνηση των πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, ήτοι πρέπει να περιλαμβάνει το σύνολο των υλών και υλικών του τελικού παραγόμενου προϊόντος (ΣτΕ 2539/1992).

Επειδή, με το άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 ορίζεται ότι: «*Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθ. 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 τα διαλαμβανόμενα στις από 28/09/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή προέβη στη διενέργεια ελεγκτικής επαλήθευσης, καίτοι εσφαλμένα χρησιμοποιείται ο όρος της μεθόδου κλειστής αποθήκης, αφού δεν καταγράφεται η ποσοτική διακίνηση του είδους ή όλων των ειδών που μεταποιούνται στο τελικό παραγόμενο προϊόν, με αναγωγή των αγορασθέντων ποσοτήτων γύρου, χοιρινού και κοτόπουλου, σε πωλήσεις, βάσει παραμέτρων που δήλωσε ο προσφεύγων κατά την ελεγκτική διαδικασία, πριν και μετά την έκδοση σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων, και έκανε δεκτές ο έλεγχος για τον εντοπισμό τυχόν αποκρυβείσας ύλης και τον επαρκή προσδιορισμό της. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δήλωσε ότι:

- επί της συνολικής ποσότητας νωπού γύρου υφίσταται φύρα ως απώλεια του αρχικού βάρους, 10% κατά την τοποθέτηση του κρέατος στον άξονα ψησίματος ως περιττό λίπος, 20% κατά το ψήσιμο με την αποβολή υγρών και λίπους και 10% ως περίσσειμα ακατάλληλο προς διάθεση,
- στο σάντουιτς (σουβλάκι) τοποθετεί 150 γραμμάρια γύρου και στη μερίδα 250 γραμμάρια γύρου και επομένως, ο μέσος όρος τοποθέτησης προϊόντος είναι 200 γραμμάρια, ενώ αρχικά είχε υποβάλει την υπ' αριθ. πρωτ. 30341/23.08.2018 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986 που κατέθεσε κατά την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών με την οποία είχε ισχυριστεί ότι στο σάντουιτς (σουβλάκι) τοποθετεί 100 γραμμάρια γύρου και στη μερίδα 200 γραμμάρια γύρου,
- η αναλογία τζιρού μεταξύ σάντουιτς (σουβλακιών γύρου) και μερίδων είναι 8 προς 2, η τιμή διάθεσης των σάντουιτς (σουβλακιών γύρου) είναι 2,00€ και των μερίδων 5,00€ και επομένως, ο μέσος σταθμικός όρος είναι 2,60€.

Εκ των ανωτέρω, για τον προσδιορισμό του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση γύρου, χοιρινού και κοτόπουλου, ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό ότι η φύρα ανέρχεται σε συνολικό ποσοστό 30%, μη αναγνωρίζοντας το επιπλέον ποσοστό 10% ως περίσσειμα του παραγόμενου προϊόντος, ακατάλληλο προς διάθεση, καθώς δεν προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία η καταστροφή του προϊόντος ούτε προσκόμισε ο προσφεύγων αποδεικτικά του ισχυρισμού του στοιχεία (πρωτόκολλα καταστροφής κ.λπ.) και υπολόγισε την πωληθείσα ποσότητα στα 5.525,69 κιλά (7.893,85 κιλά γύρου βάσει τιμολογίων μείον 30% φύρα). Εν συνεχεία, βάσει των ποσοτήτων που ανέγραψε ο προσφεύγων στην υπεύθυνη δήλωση, προσδιόρισε τον μέσο όρο βάρους κάθε πωλούμενης ποσότητας προϊόντος στα 150 γραμμάρια (100 γραμμάρια γύρου ανά σάντουιτς - σουβλάκι και 200 γραμμάρια γύρου ανά μερίδα), καθώς και την μέση συνολική τιμή πώλησης σε 3,50€ (2,00€ το σάντουιτς - σουβλάκι και 5,00€ η μερίδα), που αποφορολογημένη

διαμορφώνεται σε 2,85€ μέση καθαρή τιμή πώλησης πλέον ΦΠΑ 23% 0,65€. Κατόπιν, προσδιόρισε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από πώληση γύρου στο ποσό των 104.988,10€ (5.525,69 κιλά διά 0,15 κιλά, επί 2,85€) και διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη 46.832,96€ έναντι των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 58.155,14€, στα οποία προφανώς και συμπεριλαμβάνονται η πώληση άλλων εμπορευμάτων και προϊόντων, όπως άλλα προϊόντα κρεάτων, αναψυκτικά και ποτά.

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 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, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή αιτιολογημένα δεν έκανε δεκτούς του ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ως προς τη φύρα και την εκ των υστέρων αύξηση της απαιτούμενης ποσότητας γύρου για την παρασκευή των προϊόντων, ως αναπόδεικτους. Ωστόσο, η μη αναγωγή των πωλήσεων βάσει της αναλογίας συνεισφοράς των πωλούμενων προϊόντων στη διαμόρφωση των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι 80% σάντουιτς (σουβλάκια γύρου) προς 20% μερίδες σύμφωνα με την παραδοχή του προσφεύγοντα που ο έλεγχος δεν απορρίπτει αλλά ο υπολογισμός αυτών βάσει του μέσου όρου πώλησης αυτών, κατά παρέκκλιση των παραδεκτών γενικών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και οικονομικής επιστήμης, είναι βέβαιο ότι οδηγεί σε στρέβλωση των αποτελεσμάτων διότι η μέση τιμή πώλησης ορίζεται ως το άθροισμα των τιμών τιμοκαταλόγου διά το πλήθος αυτών και ουσιαστικά αποτελεί μια πράξη ανεύρεσης του αριθμητικού μέσου ή μέσου όρου τιμών, ενώ για την εξαγωγή ασφαλούς συμπεράσματος και τη διασφάλιση της λογιστικής νομιμότητας όφειλε ο έλεγχος να εξάγει την σταθμισμένη μέση τιμή πώλησης (σταθμισμένο μέσο όρο), η οποία δυνάμει της συνεισφοράς του κάθε πωλούμενου είδους στα ακαθάριστα έσοδα και με

την εφαρμογή του αντίστοιχου συντελεστή βαρύτητας θα προσέγγιζε επαρκώς και αξιόπιστα την ορθή τιμή βάσης για τη συνέχιση των υπολογισμών. Η ίδια στρέβλωση προκύπτει και από την λήψη ως δεδομένου του μέσου όρου βάρους του κρέατος ανά πωλούμενη μονάδα προϊόντος διότι τα προϊόντα δεν βρίσκονται σε πλήρη αναλογία ποσότητας και αξίας ούτε η συνεισφορά τους στη διαμόρφωση των ακαθαρίστων εσόδων είναι ίδια. Συνεπώς, η ελεγκτική επαλήθευση που διενεργήθηκε, ήτοι η αναγωγή των διαθέσιμων ποσοτήτων κρέατος για την παρασκευή γύρου σε πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, είναι συμβατή με τα διδάγματα της λογικής και τους κανόνες λογιστικής και οικονομικής επιστήμης αλλά η εφαρμογή της πραγματοποιήθηκε με εσφαλμένο τρόπο και δεδομένα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι:

1. η αγορασθείσα ποσότητα κρέατος για την παρασκευή γύρου, σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία, είναι 7.893,85 κιλά,
2. η φύρα ανέρχεται σε συνολικό ποσοστό 30%, σύμφωνα με την παραδοχή του προσφεύγοντα,
3. για την παρασκευή ενός σάντουιτς (σουβλάκι) απαιτούνται 100 γραμμάρια προϊόντος και για την παρασκευή μερίδας απαιτούνται 200 γραμμάρια προϊόντος, την υπ' αριθ. πρωτ. 30341/23.08.2018 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986 που κατέθεσε κατά την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών, και
4. η αναλογία τζίρου μεταξύ σάντουιτς (σουβλακιών γύρου) και μερίδων είναι 8 προς 2, η τιμή διάθεσης των σάντουιτς (σουβλακιών γύρου) είναι 2,00€ και των μερίδων 5,00€, σύμφωνα με την παραδοχή του προσφεύγοντα.

Βάσει των ανωτέρω, η πωληθείσα ποσότητα προσδιορίζεται στα 5.525,69 κιλά (7.893,85 κιλά γύρου βάσει τιμολογίων μείον 30% φύρα). Συνυπολογίζοντας την αναλογία συνεισφοράς των πωλούμενων προϊόντων σάντουιτς (σουβλακιών γύρου) και μερίδων (γύρου) στη διαμόρφωση των ακαθαρίστων εσόδων, σε συνάρτηση με την τιμή πώλησης αυτών, ήτοι 80% σάντουιτς (σουβλάκια γύρου) προς 2,00€ έκαστο και 20% μερίδες (γύρου) προς 5,00€ έκαστη, σύμφωνα με την παραδοχή του προσφεύγοντα που ο έλεγχος δεν απορρίπτει, προσδιορίζεται η αναλογία πωληθέντων μονάδων σε 10 προς 1 και η αναλογία πωληθέντων ποσοτήτων κρέατος σε 5 προς 1 (εκ 25 ευρώ τζίρου, $20\text{€} / 2\text{€} = 10$ μονάδες (σάντουιτς) $\times 100$ γραμ. = 1.000 γραμ. και $5\text{€} / 5\text{€} = 1$ μονάδα (μερίδα) $\times 200$ γραμ. = 200 γραμ.). Ακολούθως, προσδιορίζονται οι πωληθείσες ποσότητες σάντουιτς – σουβλακιών σε 46.047 μονάδες παρασκευασμένου προϊόντος ($(5.525,69 \text{ κιλά} \times 1.000 \times 1.000 \text{ γραμ.} / 1.200 \text{ γραμ.}) / 100 \text{ γραμ.}$), έναντι αξίας πώλησης εκάστου 2,00€ και συνολικής αξίας πωληθέντων σάντουιτς – σουβλακιών 92.094,00€ υπαγόμενης σε ΦΠΑ 23%, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 74.873,17€ πλέον ΦΠΑ 23% 17.220,83€ και οι πωληθείσες ποσότητες μερίδων σε 4.604 μονάδες παρασκευασμένου προϊόντος ($(5.525,69 \text{ κιλά} \times 1.000 \times 200 \text{ γραμ.} / 1.200 \text{ γραμ.}) / 200 \text{ γραμ.}$), έναντι αξίας πώλησης εκάστου 5,00€ και συνολικής αξίας πωληθέντων μερίδων 23.020,00€ υπαγόμενης σε ΦΠΑ 23%, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 18.715,45€ πλέον ΦΠΑ 23% 4.304,55€, ώστε να ικανοποιείται και η τεθείσα από τον προσφεύγοντα αναλογία πωλήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα μόνον από την πώληση γύρου ανέρχονται σε 93.588,62€ πλέον ΦΠΑ 23% 21.525,38€, έναντι των συνολικώς δηλωθέντων από τον προσφεύγοντα 58.155,14€ στα οποία συμπεριλαμβάνονται και η πώληση άλλων προϊόντων και εμπορευμάτων και συνεπώς, τεκμηριώνεται η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, λόγω μη έκδοσης απροσδιόριστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 35.433,48€ πλέον ΦΠΑ 23% 8.149,70€.

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) 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. 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.) 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) ευρώ, 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) ευρώ. 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 προϊόντων κρέατος (γύρου) ανέρχεται σε ποσοστό 61% επί των συνολικών δηλωθέντων ακαθάριστων 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 αποκρουβείσας ύλης κατά 8%, διότι διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και μη έκδοση στοιχείου ή στοιχείων, και του εφαρμοζόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 40%. Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται στο ποσό των 101.075,71€ και εφαρμοζόμενου του προσαυξημένου κατά 40% οικείου Μ.Σ.Κ.Κ. [9020] 22,40%, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται στο ποσό των 22.640,96€ αφού δεν υπολείπονται των λογιστικώς προσδιοριζόμενων καθαρών κερδών.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί αυθαίρετου, αναιτιολόγητου και εσφαλμένου προσδιορισμού της αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς το ύψος αυτής.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, εδράζεται επί της από 28/09/2018 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και λεπτομερή καταγραφή όλων των ελεγκτικών

επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν βάσει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και η κρίση και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Για τη σύνταξη της εν λόγω έκθεσης ελέγχου διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάχθηκε ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί έλλειψης αυτοτελούς προσδιορισμού του ΦΠΑ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή του με το ν.4337/2015, οριζόταν ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ... β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση. γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού. δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2)... στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση... 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ... 9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για

κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου... 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... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. 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, ...».

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, με την παρ. 44 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται...».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1210/2013 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι η περ. α' της παρ. 2 του εν λόγω

άρθρου καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυσβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά.

Επειδή, με την παρ. 4β του άρθρου 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «*Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται*».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30 , 32 , 33 , 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος*».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «*Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), 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 αποκρυσβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυσβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση...*».

Επειδή, η γραμματική διατύπωση της προαναφερθείσας περίπτωσης στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 είναι όμοια με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ. 1210/2013 δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση και χρήζουν όμοιας εφαρμογής.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του Κ.Β.Σ. επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, τα οποία τυγχάνουν να είναι τα επιεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς. Περαιτέρω, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά το χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά το χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης [Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔ. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 1999, σελ. 286]. Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος

χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/09/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, προκύπτει η μη έκδοση τουλάχιστον ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 35.433,48€, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης. Τουτέστιν, η κύρωση που επιβάλλεται με την περίπτωση στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι 8.858,37€ (αποκρυσταλλώμενη ύλη βάσει της παρούσας απόφασης 35.433,48€ x 25%), ακόμη και αν υφίστατο δυνατότητα επιβολής κύρωσης με βάση διατάξεις προγενέστερου νομικού καθεστώτος, είναι επιεικέστερη τόσο από την προβλεπόμενη κύρωση του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του ν.2523/1997 που ανέρχεται στο ποσό των 12.000,00€ (800,00€ x 15) όσο και από την προβλεπόμενη κύρωση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. α' του ν.4174/2013 που ανέρχεται στο ποσό των 14.173,39€ (35.433,48€ x 40%).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη επιβολής της επιεικέστερης κύρωσης προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται, ενώ γίνεται αποδεκτός ως προς την επιμέτρηση του προστίμου και το ύψος αυτού, λόγω επαναπροσδιορισμού της αποκρυσταλλώμενης ύλης βάσει της παρούσας απόφασης καθαρής αξίας από 46.832,96€ σε 35.433,48€.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «*Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «*Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17*

του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ . και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 , πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58 , 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ. , κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ.. Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017 . Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού... 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε 8,76 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως), δυνάμει της αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2014/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

1. για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./28.09.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), επιλέχθηκε η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, με την

επιβολή των επιεικέστερων και τελικώς επιβληθέντων κυρώσεων των άρθρων 53 και 58 του ν.4174/2013, αλλά ως προς τον υπολογισμό των τόκων εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε το πλήθος των μηνών ως την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης σε εξήντα δύο (-62-) αντί του ορθού πενήντα επτά (-57-) και

2. για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./28.09.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, επιλέχθηκε η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, με την επιβολή των επιεικέστερων και τελικώς επιβληθέντων κυρώσεων των άρθρων 53 και 58Α του ν.4174/2013, αλλά ως προς τον υπολογισμό των τόκων εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε το πλήθος των μηνών ως την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης σε εξήντα επτά (-67-) αντί του ορθού πενήντα επτά (-57-).

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, επί των προσδιορισθέντων διαφορών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ επιβάλλεται πρόστιμο των άρθρων 58 και 58Α αντιστοίχως, πλέον του ποσοστού του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, 41,61%, υπολογιζόμενου από 01.01.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 28.09.2018 (57 μήνες x 0,73%).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής ευμενέστερων κυρώσεων, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. την τροποποίηση της υπ' αριθ./28.09.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
2. την τροποποίηση της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και
3. την τροποποίηση της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Η υπ' αριθ. /28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	11.708,24 €	8.858,37 €	-2.849,87 €

Η υπ' αριθ. /28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2013

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
		Εξωλογιστικά	Εξωλογιστικά	
Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	58.155,14 €	113.387,15 €	101.075,71 €	-12.311,44 €
Καθαρά Κέρδη (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 16% προσαυξημένος κατά 40%, ήτοι 22,40%)		25.398,72 €	22.640,96 €	-2.757,76 €
Ζημία επιχείρησης	-28.763,11 €			0,00 €
Φορολογητέο εισόδημα	5.775,00 €	25.398,72 €	22.640,96 €	-2.757,76 €
Φόρος που αναλογεί	77,50 €	4.269,68 €	3.580,24 €	-689,44 €
Μειώσεις από το φόρο	77,50 €	172,35 €	172,35 €	0,00 €
Κύριος φόρος εισοδήματος	0,00 €	4.097,33 €	3.407,89 €	-689,44 €
Εισφορά αλληλεγγύης		507,97 €	452,82 €	-55,15 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	0,00 €
Φόροι τέλη που καταβλήθηκαν		650,00 €	650,00 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		2.048,67 €	1.703,95 €	-344,72 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013		2.084,36 €	1.606,44 €	-477,92 €
Σύνολο για καταβολή	650,00 €	8.738,33 €	7.171,10 €	-1.567,23 €

Η υπ' αριθ. /28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	58.155,14 €	113.387,15 €	101.075,71 €	-12.311,44 €
Φορολογητέες εισροές	83.702,36 €	83.702,36 €	83.702,36 €	0,00 €
Φόρος εκροών	13.299,60 €	26.002,96 €	23.339,63 €	-2.663,33 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.543,17 €	13.299,60 €	13.299,60 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	243,57 €	243,57 €	243,57 €	0,00 €
Κύριος Φόρος	0,00 €	12.946,93 €	10.283,60 €	-2.663,33 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	0,00 €	6.473,47 €	5.141,80 €	-1.331,67 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	0,00 €	6.332,34 €	4.279,01 €	-2.053,33 €
Σύνολο για καταβολή	0,00 €	25.752,74 €	19.704,41 €	-6.048,33 €

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.