



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2019

Αριθμός απόφασης:1668

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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΄/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου οδός αρ., ΑΦΜ, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α. της υπ' αριθ./2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος, ποσού 104.587,42€, πλέον πρόσθετου φόρου 97.339,51€ και εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 10.398,44€ και συνολικά ποσό 212.325,37€.

β. της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 114.079,66€ (κυρίου φόρου), πλέον πρόσθετου φόρου (ΦΠΑ) 131.990,18€ και συνολικά το ποσό των 246.068,94€.

γ. της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του πρόστιμο ΚΒΣ συνολικού ποσού 3.000,00€, λόγω μη έκδοσης ΑΛΠ.

δ. της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ φορολογικού έτους 2018, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του πρόστιμο ΚΦΑΣ, λόγω μη προσκόμισης λογιστικών βιβλίων για τη χρήση 2012.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 12/02/2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, 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 :

Δυνάμει της με αρ./2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), για το διαχειριστικό έτος 2012. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η εκ μέρους της Δ/σης Ελέγχων επιλογή αυτού με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου.

Από τον έλεγχο συντάχθηκαν οι από 20/12/2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ-ΚΦΑΣ και διαπιστώθηκαν επί λέξει τα παρακάτω:

<< Στον ελεγχόμενο επιτηδεύματία κοινοποιήσαμε νομότυπα:

α) Την με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 Πρόσκληση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 με την οποία ζητούσαμε να θέσει στην διάθεση του ελέγχου :

1. Τις περιοδικές δηλώσεις και την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012,
2. Την δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2012 και
3. Τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία χρήσης 2012.

Ο ελεγχόμενος την 4/6/2018 ανταποκρίθηκε μερικώς στο αίτημα μας προσκομίζοντας τις δηλώσεις καθώς και τις θεωρημένες σελίδες της Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, όπου αποτυπώνονται συγκεντρωτικά το σύνολο των μηνιαίων εσόδων και εξόδων καθώς και το προοδευτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τα άθροισμα αυτών με το μεταφερόμενα ποσά του προηγούμενου μήνα. Επίσης προσκόμισε τέσσερα κλασέρ με παραστατικά αγορών και δαπανών, αντίγραφα για το λογιστήριο εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων χονδρικής πώλησης (Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο Πώλησης) και τα σύνολα ημερησίων εισπράξεων (Ζ) της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου εκδοθέντα την χρήση 2012. β) Την με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 επιστολή μας με ταυτόχρονη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την οποία του γνωστοποιούσαμε την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18,19 και 72 παρ18 του ν.4174/2013 (Α' 70), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ1 του ν. 4512/2018 (Α'5)

Ο ελεγχόμενος μέχρι και την 22/11/2018 ημέρα Πέμπτη ημερομηνία σύνταξης του παρόντος δεν προέβηκε στην υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων.

γ) Την με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 Πρόσκληση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, την οποία κοινοποιήσαμε νομότυπα στον ίδιο με αποδεικτικό επίδοσης που αναγράφεται επί του σώματος της πρόσκλησης την 10/10/2018.

Με την πρόσκληση αυτή ζητούσαμε να θέσει στην διάθεση του ελέγχου :1. Τις αθεώρητες σελίδες του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων στις οποίες αποτυπώνονται οι πρωτογενείς εγγραφές εσόδων και εξόδων που συγκεντρωτικά εμφανίζονται στις θεωρημένες σελίδες της Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, 2. Τα στελέχη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου στα οποία αποτυπώνονται οι εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης την διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 έως 31/12/2012, και 3. Τα στελέχη των Τιμολογίων Πώλησης - Δελτίων Αποστολής που εξέδωσε την ίδια περίοδο.

Ο ελεγχόμενος μέχρι και σήμερα 22/11/2018 ημέρα Πέμπτη ημερομηνία σύνταξης του παρόντος δεν ανταποκρίθηκε σ' αυτό το αίτημα μας.

Η μη προσκόμιση αυτών είχαν ως αποτέλεσμα την ματαίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων που είχαμε προγραμματίσει και απαραίτητες: α) ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων. Συγκεκριμένα πρώτον δεν μπορούν να επαληθευτούν εάν ορθά καταχωρήθηκαν τα προσκομισθέντα στοιχεία αγορών, δαπανών και εσόδων και δεύτερον εάν τα ημερήσια σύνολα της φορολογικής ταμειακής μηχανής συμφωνούν με το σύνολο των εκδοθεισών αποδείξεων που αποτυπώνονται στα στελέχη της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

β) ως προς την διενέργεια κλειστής αποθήκης για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα που θα ορίζαμε για το είδος πωλουμένου αγαθού που αφορά το ψωμί. Επιλέξαμε το είδος αυτό διότι οι αγορές γίνονται κάθε ημέρα σε φραντζόλες του μισού κιλού έναντι 50 λεπτών η μία. Πωλείται δε ψημένη όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χονδρικής πώλησης έναντι δύο (2) ευρώ. Σύμφωνα δε με τα προσκομισθέντα σύνολα ημέρας (Ζ) της φορολογικής ταμειακής μηχανής οι αποδείξεις λιανικής πώλησης εκδίδονταν κατά τις παρακάτω γενικές κατηγορίες πωλουμένων αγαθών :

1. ΟΡΕΚΤΙΚΑ , 2. ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ, 3. ΠΟΤΑ, 4. ΣΑΛΑΤΕΣ, 5. ΠΑΚΕΤΟ , 6. ΨΗΤΑ , και 7. ΤΗΣ ΩΡΑΣ
Η επιλογή αυτή έγινε παρόλο που δεν τήρησε ειδική κατηγορία για το ψωμί, όπως και για τα τυριά θεωρεί ότι η διενέργεια θα ήταν εφικτή ελέγχοντας την κατηγορία ορεκτικά σύμφωνα με την τιμή πώλησης του ψημένου ψωμιού.

Η διενέργεια κλειστής αποθήκης κρίθηκε από τον έλεγχο ως απόλυτη απαραίτητη ενέργεια διότι εμφανίζει πολύ μεγάλη φορολογική ζημία που ανέρχεται στο ποσό των 264.049,19 ευρώ καθώς και αρνητικό μικτό κέρδος που σημαίνει ότι μεγάλο μέρος από τα αγορασθέντα κρέατα, λαχανικά τυριά ψωμιά και λοιπά δεν πωλούνται στους πελάτες και κατά λογική συνέπεια να πετιούνται ως αλλοιωμένα- Αυτό έρχεται σε πλήρη αντίθεση με την λειτουργία της επιχείρησης και συγκεκριμένα οι αγορές αγαθών προς πώληση γίνονται συστηματικά και προγραμματισμένα σχεδόν σε ημερήσια βάση και αναλόγως των ημερών, μικρότερες τις εργασίες ημέρες και μεγαλύτερες τα Σαββατοκύριακα. Τις υπόνοιες του ελέγχου ότι ο ελεγχόμενος δεν δηλώνει τα πραγματικά εισοδήματα από την εμπορική δραστηριότητα έρχεται να επιβεβαιώσει ο έλεγχος των τραπεζικών του λογαριασμών από τους οποίους προκύπτουν πρωτογενείς καταθέσεις κατά τακτά χρονικά διαστήματα , που παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα συνολικού ύψους 1.248.495,00 ευρώ Σημειώνουμε ότι ως πρωτογενείς καταθέσεις δεν ελήφθησαν υπόψη μεταφορές από άλλους λογαριασμούς καθώς και αυτές για τις οποίες υφίσταται ανάληψη σε μικρό χρονικό διάστημα πριν την κατάθεση λογίζοντας αυτές ως επανακαταθέσεις.

Ο πίνακας αυτός που παρατίθεται κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο μαζί με σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013 που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2018, την 26-10-2018 με αποδεικτικό επίδοσης. Επίσης από του τραπεζικούς λογαριασμούς προκύπτει η έκδοση επιταγών πιθανότατα προς προμηθευτές του γεγονός που επιβεβαιώνεται από πινακία παραλαβής επιταγών από προμηθευτές του που ευρέθησαν στο κλασέρ των παραστατικών αγορών. Με το αίτημα μας αυτό ζητούσαμε να μας αιτιολογήσει εντός πέντε εργάσιμων ημερών για την κάθε κατάθεση που εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα, την πηγή προέλευσης διότι σε διαφορετική περίπτωση θα θεωρηθούν ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ3 του ν.2238/94 , ήτοι προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή.

Ο ελεγχόμενος στις 19/11/2018 κατέθεσε υπόμνημα με αρ. πρ./18 απαντώντας στο παραπάνω αίτημα μας. Σε αυτό επικαλείται τα εξής:

Α) ότι μέρος των πιστώσεων-καταθέσεων αποτελούν οι εισπράξεις της ατομικής του επιχείρησης και μέχρι το ύψος των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της.

Β) το υπόλοιπο των πιστώσεων-καταθέσεων αποτελεί προϊόν επανακατάθεσης αναλήψεων που διενεργήθηκαν σε αντίστοιχες προηγούμενες ημερομηνίες, τι οποίες αναφέρει σε αντίστοιχο πίνακα που κατέθεσε. Όσο αφορά τον δεύτερο ισχυρισμό του ο έλεγχος παραθέτει πίνακα σύμφωνα με τον οποίο οι αναλήψεις που επικαλείται ο ελεγχόμενος, έχουν ήδη αντιστοιχιστεί με αντίστοιχες πιστώσεις και δεν έχουν συμπεριληφθεί στην υπό διερεύνηση πιστώσεις-καταθέσεις του αιτήματος παροχής πληροφοριών.

Στον παρακάτω πίνακα με γραμμοσκιασμένο ID εμφανίζεται η πίστωση-κατάθεση που αντιστοιχίστηκε από τον έλεγχο στην αντίστοιχη ανάληψη-χρέωση που επικαλείται ο ελεγχόμενος.

Το σύνολο των ανωτέρω πιστώσεων ανέρχεται στο ποσό των 642.713,63 ευρώ, που όπως αναφέραμε δεν περιλαμβάνεται στον πίνακα των πρωτογενών καταθέσεων που του κοινοποιήσαμε. Για τα υπόλοιπα ποσά που όπως επικαλείται ο ελεγχόμενος σαν αναλήψεις από το προηγούμενο

έτος (2011) ο έλεγχος επισημαίνει ότι και κατά τη διάρκεια αυτού του διαχειριστικού έτους η επιχείρηση δεν δήλωσε καθόλου εισοδήματα. Ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης καθώς και της απόλυτα διαμορφωθείσας πεποίθησης ότι ο ελεγχόμενος δεν δήλωσε τα πραγματικά εισοδήματα του από την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας είτε μη εκδίδοντας αποδείξεις λιανικής πώλησης από την φορολογική ταμειακή μηχανή ή αλλοιώνοντας τα δεδομένα αυτής που παρουσιάζονται στα σύνολα ημέρας (Ζ), καθόσον δεν μπορούν να ενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αναλυτικά αναφερόμαστε πιο πάνω, προσδιορίζει το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων σύμφωνα και με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ1175/26-11-2017 των Διευθύνσεων: α) Εφαρμογής άμεσης φορολογίας και β) Ελέγχων, ως εισόδημα από την εμπορική δραστηριότητα τη διαφορά δε ύψους 394.385,67 ευρώ μεταξύ του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων ήτοι 1.248.495,00 ευρώ και των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ήτοι 854.109,33 ευρώ, θεωρεί ως αποκρυβείσα αξία από μη έκδοση μεγάλου αριθμού αποδείξεων λιανικής πώλησης, σύμφωνα με τις αξίες των πωληθέντων αγαθών όπως αυτές προκύπτουν από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χονδρικής πώλησης >>.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε ο προσφεύγων, για τη διαχειριστική περίοδο 2012, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, λόγω της διαπίστωσης παραβάσεων, ως εξής:

1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε Αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (υπ' αριθμ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών αρ.14 ν.4174/2013), ήτοι δεν προσκόμισε τις τηρούμενες αθεώρητες μηχανογραφικές σελίδες του βιβλίου εσόδων-Εξόδων χρήσης 2012 καθώς και τα στελέχη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώουκαι τα στελέχη των Τιμολογίων Πώλησης- Δελτίων Αποστολής για στοιχεία που εκδόθηκαν την χρήση 2012 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1δ του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

2. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εξέδωσε σε τουλάχιστον πάνω από δεκαπέντε περιπτώσεις αποδείξεις λιανικής πώλησης από την νόμιμα λειτουργούσα Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου ή από άλλο στοιχείο αξίας ή συνενωμένο αξίας και διακίνησης σε ιδιώτες πελάτες συνολικής αξίας 394.385,73€. Για τις παραπάνω παραβάσεις επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. α' του ν.2523/1997 ενώ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ και ζ (μεταβατικές διατάξεις για τον Κ.Φ.Δ.) του Ν. 4337/2015 και επειδή δεν υφίσταται επανάληψη της εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του Ν 2523/1997.

Για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ΚΒΣ.

Τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 του ν.2238/1994 και 48 ν.2859/00, τα δε καθαρά φορολογητέα κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94, ως εξής:

Α) Ακαθάριστα έσοδα

Σύνολο Ακαθόριστων Εσόδων από τα βιβλία και τη Δ.Φ.Ε. CD	Αποκρυβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης αποδείξεων	Συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα	Ποσό Προσαύξησης Ακαθόριστων Εσόδων 8% (Άρθρο 30 §2 ν 2238/94)	Τελικό Σύνολο Ακαθόριστων Εσόδων Ελέγχου
854.109,33	394.385,67	1.248.495,00	99.879,60	1.348.374,60

Β) Καθαρά κέρδη

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ (ΕΥΡΩ)	ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΟΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΜΕΝΟΣ Μ.Σ.Κ.Κ.	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΕΥΡΩ)
1.348.374,60		22,4%	302.035,91

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής

Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών της επιχειρήσεώς μου, λόγω του γεγονότος ότι οι προσωπικές τραπεζικές μου καταθέσεις, κατά την ελεγκτική αρχή, υπερέβαιναν τα δηλωθέντα εισοδήματά μου και θεωρήθηκαν αδιακρίτως και συλλήβδην, ως εισόδημα από την εμπορική μου δραστηριότητα, δίχως όμως να ταυτοποιηθεί από τη Φορολογική Αρχή η πηγή ή η αιτία, το είδος, ο χρόνος και ο αποστολέας των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων, ως αναγόμενων, δήθεν, στην εμπορική δραστηριότητά μου, καθώς, επίσης, μη νόμιμα κρίθηκαν ανακριβή τα βιβλία μου, επειδή αποδόθηκαν, όλως αορίστως, παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λόγω της ύπαρξης των ως άνω καταθέσεων, χωρίς να έχουν αποδεδειγμένα και συγκεκριμένα διαπιστωθεί και ταυτοποιηθεί αυτές προσηκόντως και στην πραγματικότητα και χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, καθώς και η αξία ενός εκάστου παραστατικού ξεχωριστά.

.....

Κατ' αρχήν, αναφέρομαι στο σκεπτικό της προ ολίγων ημερών δημοσιευθείσης και προσαγόμενης **υπ' αριθ.1895/2018** αποφάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία εκρίθη αμετακλήτως ότι είναι **μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός** των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών ελεύθερου επαγγελματία, καθώς και η κρίση των βιβλίων του, ως ανακριβών, λόγω του γεγονότος ότι οι τραπεζικές του καταθέσεις υπερέβαιναν τα δηλωθέντα εισοδήματά του, δίχως όμως να ταυτοποιηθεί από τη Φορολογική Αρχή η πηγή ή η αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων, ως αναγόμενη σε δραστηριότητά του ως ελεύθερου επαγγελματία, καθώς, επίσης, εκρίθη ότι μη νόμιμα διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών ελεύθερου επαγγελματία και κρίθηκαν ανακριβή τα βιβλία του, επειδή αποδόθηκαν, **όλως αορίστως**, παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων, χωρίς να έχουν **αποδεδειγμένα** και **συγκεκριμένα διαπιστωθεί** αυτές στην πραγματικότητα και χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, καθώς και **η αξία ενός εκάστου παραστατικού ξεχωριστά. Η προαναφερόμενη νομολογιακή αντίληψη διέπει “mutatis mutandis” και την κρινόμενη υπόθεση, λόγω ταυτότητας του νομικού και πραγματικού λόγου.** Σε υπόθεση μάλιστα, όπως η προκείμενη, που τέτοια παράβαση (περί μη έκδοσης αποδείξεων) αποδίδεται, αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο, σύμφωνα με τον έλεγχο, δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο, η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, **κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και συγκεκριμένο**, ότι ο επιτηδευματίας πράγματι εισέπραξε το επίμαχο ποσό, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Εντούτοις, η Φορολογική

Αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της, σε περίπτωση που δεν προβαίνει στην κατά τα ως άνω τεκμηριωμένη κρίση, αλλά απλώς θεωρεί, ότι πρόκειται για εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα, επειδή απλώς οι τραπεζικές καταθέσεις του φορολογουμένου επιτηδεύματά υπερβαίνουν τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Στην προκείμενη περίπτωση, κατά πρωτοφανή παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και του Ν.2238/1994, εχώρησε εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών της επιχειρήσεώς μου, κατ' αρχήν και κυρίως λόγω του γεγονότος ότι από τον έλεγχο θεωρήθηκαν αδικαιολόγητες πιστώσεις ύψους 394.385,67€ στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου (οι οποίες επί της ουσίας παρίστανται ως πλήρως αιτιολογημένες, όπως θα αναλυθεί εκτενώς στον 4^ο λόγο της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής μου) και εξ αιτίας της κρίσης αυτής, ο έλεγχος οδηγήθηκε σε μία πρωτοφανώς αναπόδεικτη και, σε κάθε περίπτωση, ανεπαρκώς τεκμηριωμένη και, κατ' ουσίαν, μη διαπιστωμένη κρίση, ότι δήθεν δεν εξεδόθησαν, γενικά και αόριστα, τουλάχιστον 15 αποδείξεις (!!!), συνολικού ποσού 394.385,67€, του ποσού, δηλαδή, που κατ' αρχήν έκρινε ως αδικαιολόγητο στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, καταλήγοντας, με αυτόν τον τρόπο, στο συμπέρασμα ότι τα βιβλία μου, κατά την ελεγχόμενη χρήση, είναι δήθεν ανακριβή. Ωστόσο, όπως έχει γίνει ήδη δεκτό και δια της προαναφερόμενης υπ' αριθ.1895/2018 αποφάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν είναι νομικώς επιτρεπτή και νόμιμη η εξαιτίας της ανεύρεσης καταρχήν αδικαιολόγητων πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς (όπερ, ασφαλώς, emphaticά αποκρούω) συναγωγή συμπεράσματος και ο καταλογισμός παράβασης μη έκδοσης αποδείξεων, ενώ αυτή η παράβαση ουδέποτε διαπιστώθηκε πραγματικά και η συνεπεία της αποδιδόμενης (τεκμαιρόμενης) παράβασης κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων και η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού. Επομένως, η όλως ανεπείρηστη αυτή κρίση του ελέγχου και η καταλογισθείσα παράβαση μη έκδοσης αποδείξεων δεν έχει έρεισμα στο νόμο (όπως αυθεντικώς απεφάνθη το ΣτΕ), ούτε δύναται, υπό οιαδήποτε εκδοχή, να αποτελέσει νόμιμη βάση διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού και κρίσεως, περί ανακρίβειας των βιβλίων και για τον λόγο αυτό θα έπρεπε να λάβει χώρα, σύμφωνα με το νόμο, η διενέργεια λογιστικού πραγματικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών της επιχειρήσεώς μου.

2^{ος} Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής

Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών της επιχειρήσεώς μου, λόγω μη συνδρομής και της προϋποθέσεως του άρθρου 30 § 4 περ. στ Π.Δ. 186/1992.

Περαιτέρω, δεν συντρέχει, στην ελεγχόμενη υπόθεση, ούτε και η περίπτωση **στ** της παραγράφου 4 του άρθρου 30 Π.Δ. 186/1992, που επικαλείται ο έλεγχος, σύμφωνα με την οποία: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος (...) **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.».

Πέραν του γεγονότος, ότι πρόκειται για μερικό επιτόπιο και όχι τακτικό φορολογικό έλεγχο και, επομένως, δεν υφίσταται πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης στην προκείμενη περίπτωση, από το πλήθος των στοιχείων, που έχουν ήδη προσκομισθεί, δεν προκύπτει ότι δεν επεδείχθη και δεν προσκομίστηκε οιοδήποτε κρίσιμο στοιχείο, για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, καθ' όσον όπως συνομολογείται στο σημείωμα διαπιστώσεων και τις εκθέσεις ελέγχου, έχουν εξετασθεί αναλυτικώς και προσκομισθεί προσηκόντως και εγκαίρως τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχειρήσεώς μου, άπαντα τα τιμολόγια και τα στοιχεία, καθώς και οι δηλώσεις, ακόμη και τα «Ζ» της φορολογικής ταμειακής μηχανής και δεν δύναται, στη συγκεκριμένη περίπτωση να γίνει λόγος, για μη προσκόμιση βιβλίων. Ωστόσο, έκπληκτος ανέγνωσα στο σημείωμα διαπιστώσεων και στις εκθέσεις ελέγχου, ότι τα στοιχεία αυτά δεν κρίθηκαν επαρκή για την διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Εκτός, όμως του γεγονότος, ότι κανένα από τα στοιχεία, που αναφέρονται στο σημείωμα διαπιστώσεων και τις εκθέσεις ελέγχου, ότι δεν προσκομίσθηκαν, **δεν περιλαμβάνεται και δεν εμπίπτει στην περιοριστικώς διατυπωμένη διάταξη του άρθρου 30§4 στ ΠΔ 186/1992, για να δικαιολογεί κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων** και του αποδεδειγμένου ισχυρισμού μου, ότι προσκομίσθηκαν άπαντα τα βιβλία και στοιχεία μου, καθώς και όλα τα τιμολόγια-δελτία αποστολής και τα σύνολα ημερήσιων εισπράξεων (Ζ) της ως άνω ταμειακής μηχανής, σε κάθε περίπτωση, επαναπροσκομίσθηκαν και δια του από 20.12.2018 υπομνήματός μου, επί του σημειώματος διαπιστώσεων, οι τηρούμενες θεωρημένες μηχανογραφικές σελίδες του βιβλίου εσόδων – εξόδων χρήσης 2012 από σελίδα 33 έως σελίδα 44, τα στελέχη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με σωστό αριθμό μητρώου, (σε αντίθεση με τον αριθμό, που από παραδρομή αναφέρεται στο σημείωμα διαπιστώσεων και στην έκθεση ελέγχου), τα οποία και προσκομίσθηκαν μηνιαία από αριθμό με ημερομηνία 01/01/2012 έως με ημερομηνία 31/12/2012, καθώς επίσης και οι μηνιαίες αναλυτικές αναφορές του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό για την χρήση 2012 όπως εκδόθηκε στις 08/12/2018. Επίσης, επαναπροσκομίσθηκαν τα θεωρημένα, χειρόγραφα στελέχη των Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής της χρήσης 2012 με πρώτο το ΤΔΑ Νο στις 01/01/2012 και τελευταίο το ΤΔΑ Νο στις 28/12/2012. Όλα τα παραπάνω ορίζει ρητώς ο Νόμος, για την διαπίστωση της ακρίβειας των βιβλίων μου. Τίποτε περισσότερο. Ουδέν, όμως, εξ όσων αναφέρει η ελεγκτική αρχή εκ των συμπληρωματικώς αιτηθέντων, δια της από/2018 προσκλήσεώς της, δεν περιλαμβάνεται και δεν εμπίπτει στην περιοριστικώς διατυπωμένη διάταξη του άρθρου 30§4 στ ΠΔ 186/1992, για να δικαιολογεί κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων, καθ' όσον προσκομίσθηκαν και ελέγχθηκαν «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». **Ηδύνατο, δηλαδή, η ελεγκτική αρχή, εάν πράγματι ήτο τόσο σημαντικά τα αιτούμενα στοιχεία (που δεν είναι και προσχηματικά ζητούνται), να επιβάλει απλώς πρόστιμο για την μη προσκόμιση συγκεκριμένων στοιχείων, ΟΧΙ ΟΜΩΣ να κρίνει ανακριβή τα βιβλία της επιχειρήσεώς μου. Τούτο είναι νομικώς και αντικειμενικώς μη νόμιμο και αντίκειται στα όσα ευθέως προβλέπονται στο ΠΔ 186/1992 και σε όσα διαλαμβάνονται στον ΚΒΣ, περί ανακρίβειας βιβλίων.**

Με βάση, λοιπόν, όλα τα προσαχθέντα στοιχεία (δηλώσεις, θεωρημένα βιβλία και στοιχεία, Ζ ταμειακής μηχανής, τιμολόγια αγοράς – πώλησης, παραστατικά κλπ) που έχουν προσκομισθεί ήδη από την 4.6.2018, αλλά και προγενέστερα, κατόπιν ανταπόκρισης στην αρχική πρόσκληση και επαναπροσκομίσθηκαν ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., όχι απλώς δεν καθίστανται δυσχερείς και αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά αντίθετα **είναι αντικειμενικώς ΑΔΥΝΑΤΟΝ να μην δύνανται να λάβουν χώρα οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις!**

3^{ος} Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής

Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών της επιχειρήσεώς μου, λόγω της αναφερόμενης από την ελεγκτική αρχή αδυναμίας διενέργειας των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

4^{ος} Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής

Πλήρης Δικαιολόγηση και των φερομένων, ως αδικαιολογήτων πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου και της διαπιστωθείσης διαφοράς ύψους 394.385,67€.

Ο προσφεύγων, κατέθεσε το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 Έγγραφο πρόσθετων λόγων-Συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται τα παρακάτω :

1. Λανθασμένη αξιολόγηση παραβάσεων, ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 30 του ΚΒΣ.
2. Μη νόμιμος καταλογισμός προστίμου για δήθεν μη προσκόμιση λογιστικών αρχείων.
3. Παράνομη και εσφαλμένη η απόρριψη από τον έλεγχο των εξηγήσεων επί των τραπεζικών συναλλαγών μου, καθ' όσον, ως προς τις καταλογισθείσες διαφορές από τραπεζικές καταθέσεις κατά μείζονα λόγο αφορούν χρηματικά ποσά που είχαν προηγουμένως αναληφθεί από ίδιους ή άλλους λογαριασμούς και επανακατατίθεντο ή αφορούν χρηματικά ποσά που προέρχονται από την άσκηση της ατομικής μου επιχείρησης. Το υπόλοιπο που διέθετα σε τραπεζικούς λογαριασμούς την 01.01.2012 ανέρχεται σε 252.651,42 ευρώ, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση 2011 (με φπα) ανέρχονται στο ποσό των 1.380.088,14 ευρώ. Επομένως η δυνατότητα να κατέχω μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος την 31.12.2011 υπολογίζεται σε 1.127.436,72 ευρώ.

Επειδή, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992) όπως αυτός ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, οριζόταν στο άρθρο 2 παρ. 1 ότικάθε 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 γεωργική επιχείρηση, ή ελεύθερο επάγγελμα, ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει, τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, που ορίζονται κατά τον Κώδικα αυτό κατά περίπτωσηστο δε άρθρο 13 ότι ο επιτηδευματίας, που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας, για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών για ίδιο λογαριασμό, ή λογαριασμό τρίτων εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης, ή παροχής υπηρεσιών κατά περίπτωση3. η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση, ή την έναρξη της αποστολής του αγαθούενώ στο άρθρο 18

παρ. 3 ορίζεται ότιτα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνι, ή με χρήση Η/Υ, ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα, ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού κατά περίπτωση, το ένα δε αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος έχει υποχρέωση να το ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη.....

στο άρθρο 30 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «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,

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

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

στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα 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.

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

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

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

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

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις. .

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

Περαιτέρω, στην υπ. αριθμ. 1060347/ΠΟΛ 1183/1990 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης της περ. γ του άρθρου 49 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ΠΔ 99/1977) και εξακολουθεί να ισχύει (κατά την χρήση 2012) με βάση το άρθρο 39 παρ. 12 του ΚΒΣ και την υπ. αριθμ. 1057674/279/0015/2009 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως η παρ. 1 της τελευταίας αυτής υπουργικής απόφασης αντικαταστάθηκε από την παρ. 1 του άρθρου μόνου της υπ. αριθμ. 10884445/338/0015/16-9-2009 όμοιας απόφασης, ορίζονται τα ακόλουθατα κέντρα διασκέδασης και τα καταστήματα γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (εστιατόρια, ψητοπωλεία, ταβέρνες κ.λπ.) και υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ή χρησιμοποιούν προαιρετικά φορολογική ταμειακή μηχανή του Ν.1809/1988, ή ηλεκτρονικό υπολογιστή, για την έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης εκδίδουν ή παραδίδουν τα φορολογικά στοιχεία αμέσως μετά την εκτέλεση (σερβίρισμα) κάθε μίας παραγγελίας, αρχικής ή συμπληρωματικής, στα οποία μεταξύ άλλων αναγράφονται τα είδη τουλάχιστον κατά γενικές κατηγορίες, η ποσότητα και η αξία τους. Τα στοιχεία αυτά, που είναι για τον πελάτη πρέπει να βρίσκονται πάνω στο τραπέζι σε όλη την διάρκεια της παραμονής του πελάτη στο κατάστημα. Ειδικότερα, στην απόδειξη που εκδίδεται από εγκεκριμένη φορολογική ταμειακή μηχανή αναγράφονται όλα τα στοιχεία, που ορίζονται από τις τεχνικές προδιαγραφές, σύμφωνα με τις οποίες έχει κατασκευαστεί η μηχανή, μεταξύ των οποίων και η ένδειξη ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ και ακόμα ο αριθμός του τραπεζιού ή του σερβιτόρου, αν είναι απαραίτητος για οργανωτικούς λόγους, ο αύξων αριθμός του σερβιρίσματος, ή της παραγγελίας (π.χ. τραπέζι 15 σερβίρισμα 1ο, 2ο κ.λπ.), καθώς και η συνολική αξία των προηγούμενων σερβιρισμάτων (από μεταφορά). Στην τελική απόδειξη (κλείσιμο λογαριασμού), εφόσον η μηχανή έχει την δυνατότητα να εκδίδει αυτήν την απόδειξη αναγράφονται τουλάχιστον ο αριθμός του τραπεζιού, ή του σερβιτόρου, ο αριθμός της απόδειξης που εκδόθηκε για κάθε σερβίρισμα, η παραγγελία και το συνολικό ποσό του λογαριασμού. Τα ίδια στοιχεία αναγράφονται και στις θεωρημένες διπλότυπες αποδείξεις, που εκδίδονται με την χρήση Η/Υ, εκτός από την ένδειξη ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 1895/2018, σκέψη 9:

.....

9. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά και κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σκέψεις 7, 10, 11, 12, 23 και 24): “7. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1), 13 (παρ. 1, 2 και 3) και 30 (παρ. 4) του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 5 του ν. 2523/1997], η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών (πρβλ.ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 3111/1996, 3325/1986 κ.ά.). Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 11, αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ.ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση

ελευθέριου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 886/2016, 7μελής).

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 886/2016, σκέψη 7:

.....
7. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων που παρατίθενται στη σκέψη 5, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 3111/1996, 3325/1986 κ.ά.). Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 8, αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη (βλ. κατωτέρω, στις σκέψεις 8 και 9), που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΣτΕ 3261-3262/94** Τμήμα Β', αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΣτΕ 3249/18** σκέψη 8, κρίνεται ότι δεν στοιχειοθετείται η επικαλούμενη από την φορολογική αρχή απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας και συνεπώς μη νόμιμα της αποδόθηκαν κατά την ένδικη χρήση οι παραβάσεις μη έκδοσης παροχής υπηρεσιών.

Συνακόλουθα, μη νόμιμα η φορολογική αρχή θεώρησε, σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 περίπτ. γ' του Π/Δ 186/92 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή εξ' αιτίας των παραβάσεων αυτών του ΚΦΣ και ως εκ τούτου καθίσταται μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών αυτής κατά το βασίμως προβαλλόμενο λόγο της προσφυγής.

Επειδή, η διαφορά ύψους 394.385,67 ευρώ, που προκύπτει μεταξύ του ποσού 1.248.495,00 ευρώ πρωτογενών καταθέσεων σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα από 1/1 έως 31/12/2012 και των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης που ασκεί αυτός (Ταβέρνα) ποσού 854.109,33

ευρώ για το ίδιο χρονικό διάστημα, θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από την εμπορική δραστηριότητα (της Ταβέρνας), με το αιτιολογικό ότι το ποσό αυτό αφορά αποκρυβείσα αξία λόγω μη έκδοσης μεγάλου αριθμού αποδείξεων λιανικής πώλησης και σύμφωνα με την αριθ./2018 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ επεβλήθη πρόστιμο για μη έκδοση δέκα πέντε (15) αποδείξεων για το διαχειριστικό έτος 2012, παραβάσεις που αποδίδονται κατά τη διενέργεια του ελέγχου το έτος 2018, χωρίς ο έλεγχος να εξειδικεύει και να αιτιολογεί ειδικώς τις περιστάσεις των εν λόγω παραβάσεων (π.χ. χρόνος, καταναλωθέντα είδη) με αποτέλεσμα οι διαπιστώσεις, με όλες τις επιπτώσεις τους και κυρίως την διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού να καθίστανται απολύτως άκυρες, ως αναίτιολογητες και να στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στον προσφεύγοντα απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας συμπερασματικά.

Συνεπώς μη νόμιμα αποδόθηκαν στον προσφεύγοντα οι παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, με βάση το ως άνω σκεπτικό, δηλαδή της αφαίρεσης από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, με περαιτέρω συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών, διότι, προκειμένου η φορολογική αρχή να συναγάγει από τραπεζικές καταθέσεις του επαγγελματία την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματός του, φέρει το βάρος να διαπιστώσει τεκμηριωμένα ότι η πηγή ή η αιτία των καταθέσεων ανάγεται στην επαγγελματική αυτή δραστηριότητά του.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην σελ.4 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο ελεγχόμενος <<την 4/6/2018 ανταποκρίθηκε μερικώς στο αίτημα της αριθ.πρωτ...../18 πρόσκλησης του άρθρου 14 ν.4174/13, προσκομίζοντας τις δηλώσεις καθώς και τις θεωρημένες σελίδες της Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, όπου αποτυπώνονται συγκεντρωτικά το σύνολο των μηνιαίων εσόδων και εξόδων καθώς και το προοδευτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τα άθροισμα αυτών με το μεταφερόμενα ποσά του προηγούμενου μήνα. Επίσης προσκόμισε τέσσερα κλασέρ με παραστατικά αγορών και δαπανών, αντίγραφα για το λογιστήριο εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων χονδρικής πώλησης (Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο Πώλησης) και τα σύνολα ημερήσιων εισπράξεων (Ζ) της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου εκδοθέντα την χρήση 2012>>.

Στη συνέχεια, όπως προκύπτει από την ίδια έκθεση, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 πρόσκληση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 με την οποία ο έλεγχος ζήτησε εκ νέου από τον προσφεύγοντα να θέσει στην διάθεση του τις αθεώρητες σελίδες του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, τα στελέχη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου και τα στελέχη των Τιμολογίων Πώλησης - Δελτίων Αποστολής που εξέδωσε. Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα.

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι, << επαναπροσκομίστηκαν δια του από 20.12.2018 υπομνήματός μου επί του σημειώματος διαπιστώσεων, οι θεωρημένες μηχανογραφικές σελίδες του βιβλίου εσόδων – εξόδων χρήσης 2012 από σελίδα 33 έως σελίδα 44, τα στελέχη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με σωστό αριθμό μητρώου, (σε αντίθεση με τον αριθμό, που από παραδρομή αναφέρεται στο σημείωμα

διαπιστώσεων και στην έκθεση ελέγχου), τα οποία και προσκομίστηκαν από αριθμό Z με ημερομηνία 01/01/2012 έως Z με ημερομηνία 31/12/2012, καθώς επίσης και οι μηνιαίες αναλυτικές αναφορές του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό για την χρήση 2012 όπως εκδόθηκε στις 08/12/2018. Επίσης, επαναπροσκομίστηκαν τα θεωρημένα, χειρόγραφα στελέχη των Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής της χρήσης 2012 με πρώτο το ΤΔΑ Νο στις 01/01/2012 και τελευταίο το ΤΔΑ Νο στις 28/12/2012>>.

Περαιτέρω, στην ίδια ως άνω έκθεση έλεγχου (σελ.6), αναφέρεται ότι διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης και εξήχθησαν κρίσιμα συμπεράσματα (σελ.23) για πωλήσεις συγκεκριμένων ειδών που επέλεξε ο έλεγχος.

Σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα που προβάλλονται με τον δεύτερο και τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, σχετικά με την ανακρίβεια των βιβλίων λόγω της μη προσκόμισης αυτών, γίνονται αποδεκτοί και συνεπώς δεν δύναται να έχει εφαρμογή η διάταξη της παραγράφου 4 περ. στ του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 (για την ανακρίβεια των βιβλίων) λόγω μη προσκόμισης στη δεύτερη πρόσκληση του ελέγχου του βιβλίου εσόδων – εξόδων των ΑΛΠ και των στελεχών των Τιμολογίων Πώλησης - Δελτίων Αποστολής που εξέδωσε.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ . Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό

καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή, για τη διαφορά ύψους 394.385,67 ευρώ, που προκύπτει μεταξύ του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα ποσού 1.248.495,00 ευρώ και των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης που ασκεί, ήτοι 854.109,33 ευρώ, κρίνεται ότι πρέπει να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994, περί προσαύξησης περιουσίας και όχι οι διατάξεις του άρθρου 31 ν.2238/94 (Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α.ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2012

1.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	0,00		0,00	0,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες			0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	-264.023,50		-264.023,50	0,00	-264.023,50
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00		0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα(προσαύξηση περιουσίας)	0,00		394.385,67	0,00	394.385,67
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	-264.023,50	0,00	130.362,17	0,00	130.362,17
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00
Υπόλοιπο	-264.023,50	0,00	130.362,17	0,00	130.362,17
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	65.324,34				0,00
Άθροισμα	0,00	0,00	130.362,17	0,00	130.362,17
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	65.324,34	0,00	130.362,17	0,00	130.362,17

2.ΦΟΡΟΣ & ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	65.324,34	130.362,17	65.037,83
	της συζύγου	0,00	0,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	10.253,63	37.387,87	27.134,24
Προκαταβολή φόρου		10.158,79	10.158,79	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			25.451,91	25.451,91
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.683,00	5.214,49	3.531,49
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	22.745,42	78.863,05	56.117,63
	για επιστροφή	0,00		

3.ΦΠΑ :Μηδέν

4.ΚΒΣ : Μηδέν

5.ΚΦΑΣ:250,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΟΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.