



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1876

**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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου ΠΑΤΡΩΝ επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **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' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 38.641,00€, πλέον πρόσθετος φόρος, ποσού 36.245,25 €, ήτοι συνολικό ποσό 74.886,25€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 28/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με το οποίο, **ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη** του ότι σε βάρος του προσφεύγοντος **υφίσταται** η υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, που αφορά διαπιστωθείσες παραβάσεις μη λήψης είκοσι δύο (22) στοιχείων εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών και μη έκδοσης θεωρημένων εισιτηρίων εισόδου για δέκα (10) καλλιτεχνικές εκδηλώσεις **έκρινε** τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §4 περ. γ' και §7 εδαφ.2 και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2012, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ολικά ή μερικά της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 270.000,00€ είναι απολύτως παράνομος, ανατιολόγητος και αυθαίρετος.
2. Όπως αναλυτικά αναγράφεται στην από 28/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος διενήργησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις οποίες εξέτασε διεξοδικά όλες τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Από τον διεξοδικό και αναλυτικό αυτόν έλεγχο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι «Συνεπώς δεν προκύπτουν πρωτογενείς καταθέσεις πέραν των δηλωθέντων εισοδημάτων του για τη χρήση 2012». Επίσης απευθύνθηκε σε άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες και δε διαπίστωσε καμία άλλη παράβαση πλην μίας παράβασης στην οποία διαπιστώθηκε ότι από παραδρομή δεν είχε εκδώσει δύο μόνο αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 7,5 ευρώ. Ωστόσο, Η φορολογική αρχή αναιρώντας τις ίδιες τις διαπιστώσεις της προβαίνει σε προσδιορισμό αποτελεσμάτων από την άσκηση του επαγγέλματός του – ατομικής του επιχείρησης, εξωλογιστικά, με αυθαίρετη κρίση επί του κύρους των βιβλίων μου, χαρακτηριζόμενων ως ανακριβών και με απολύτως ανατιολόγητη προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων μου – φορολογητέων εκροών μου, προσδιορίζει

αυτές στο υπερβολικά μεγάλο ποσό των 270.000,00 ευρώ.

3. Στην οικεία έκθεση εισοδήματος ουδεμία μνεία δεν γίνεται περί αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων ούτε περί συνέπειας των διαπιστωθεισών δήθεν παραβάσεων στο κύρος των βιβλίων.
4. Την κρίση της αυτή δικαιολογεί από την διαπίστωση δήθεν παραβάσεων διατάξεων ΚΒΣ τις οποίες μου καταλόγισε με την με αριθμό/2018 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ την οποία ήδη με άλλη ενδικοφανή προσφυγή του, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:
5. Η προσβαλλόμενη πράξη, στερείται εν γένει νομίμου αιτιολογίας, ιδίως δε είναι πλημμελώς αιτιολογημένη ως προς το βάρος απόδειξης για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ΚΦΔ, του άρθρου 17 παρ. 1 ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), του άρθρου 20, παρ.1 του Συντάγματος., και της πάγιας νομολογίας. Συγκεκριμένα, η αιτιολογία της ανωτέρω προσβαλλόμενης είναι λανθασμένη και αόριστη και αβάσιμη και ουδόλως σαφώς και επαρκώς οδηγεί στις καταλογιζόμενες και αποδιδόμενες παραβάσεις μη λήψης 22 φορολογικών στοιχείων εξόδων, μη έκδοσης θεωρημένων εισιτηρίων εισόδου σε 10 περιπτώσεις και στη μη καταχώρηση ενός στοιχείου εξόδου εκδόσεως τρίτης επιχείρησης. Αυθαίρετα και χωρίς αιτιολογία απέρριψε η ελεγκτική αρχή τους ισχυρισμούς του και τα προσκομισθέντα στοιχεία για τη νόμιμη τήρηση από εκείνων όλων των σχετικών υποχρεώσεων του ΠΔ 186/1992 και συνεπώς όλες οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση νόμου, είναι ανατιολόγητες και πρέπει για αυτόν τον λόγο να ακυρωθούν.
6. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, κατά παράβαση της Συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος), της Συνταγματικής αρχής της ισότητας του φόρου (άρθρο 4 του Συντάγματος) και παραβιάζει τα ατομικά δικαιώματα που αναφέρονται στο άρθρο 5 του Συντάγματος περί της προστασίας των ατομικών και επαγγελματικών δικαιωμάτων του ατόμου.
7. Οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής ότι όφειλε να λάβει 22 φορολογικά παραστατικά αξίας για ισάριθμες περιπτώσεις λήψης υπηρεσιών καλλιτεχνών ουδόλως υποστηρίχθηκαν από αποδεικτικό υλικό και έμειναν αβάσιμες αυθαίρετες και αναπόδεικτες, οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής ότι όφειλε να εκδώσει εισιτήρια εισόδου σε 10 περιπτώσεις ουδόλως υποστηρίχθηκαν από αποδεικτικό υλικό και έμειναν αβάσιμες αυθαίρετες και αναπόδεικτες και κατέδειξαν την λανθασμένη εκ μέρους της ερμηνείας του νόμου ιδίως δε της σχετικής ΑΥΟ ΠΟΛ 1087/2003 ενώ τέλος οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής ότι όφειλα να έχω καταχωρήσει στα βιβλία μου χρήσης 2012 ένα φορολογικό παραστατικό εξόδου αξίας 319,49 χωρίς να προκύπτει ποιο είναι αυτό το συγκεκριμένο παραστατικό και εάν αφορά την επαγγελματική του δραστηριότητα ή όχι αφού διαπιστώθηκε από διαφορά υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων και μόνο είναι αβάσιμες αυθαίρετες και αναπόδεικτες.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2,4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) 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 Δ.Ο.Υ. 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**, 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§7,8 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

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

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.

[...]

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, με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του ν.2238/1994:

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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

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 χειριστική 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«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.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 6 της υπ' αριθ. **1684/2014 απόφασης του β' τμήματος του ΣτΕ** προκύπτει ότι:

«Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου 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 κρίσεως 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 (βλ. ΣτΕ 3081/2008, 3277/2010). 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 των λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων (βλ. ΣτΕ 3081/2008, 3012/1997 κ.α.). Περαιτέρω, το διοικητικό εφετείο προκειμένου να αποφανθεί αν οι διαπραχθείσες παραβάσεις καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, απαιτείται να προβεί σε συνολική αξιολόγηση της επιπτώσεως των πλημμελειών αυτών στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει μεμονωμένα την καθεμία από αυτές (ΣτΕ 1998/2011, 3064/2008, 2456/2003).»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992, τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, ο προσφεύγων:

1. Δεν ζήτησε και δεν έλαβε είκοσι δύο (22) στοιχεία εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 18§9 σε συνδυασμό με το

άρθρο 2§1 του ΠΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι ποσό 4.000,00€ (=800X 15/3).

2. Δεν καταχώρησε ένα στοιχείο εξόδου καθαρής αξίας 319,49€ εκδόσεως της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6§2 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 17§1 και 2§1 του ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι ποσό 200,00€ (=600/3).
3. Δεν εξέδωσε θεωρημένα εισιτήρια εισόδου για δέκα (10) καλλιτεχνικές εκδηλώσεις με χρησιμοποίηση ζωντανής μουσικής άνω των τριών ατόμων κατά παράβαση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. 059176/625/ΠΟΛ.1087/2003, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι ποσό 2.667,00€ (=800X 10/3).

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, με την υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, συνολικό πρόστιμο ποσού **8.200,00€**.

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις ως άνω παραβάσεις **έκρινε** τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §4 περ. γ' και §7 εδαφ.2 και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2012, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

1. Τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και ειδικότερα ότι πρόκειται περί ενός γνωστού και φημισμένου κλαμπ της περιοχής.
2. Το μικτό κέρδος που πραγματοποιούν ομοειδής επιχειρήσεις
3. Το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και γενικά των οικονομικών δεδομένων (απασχολούμενο προσωπικό, αμοιβές προσωπικού)
4. Τα στοιχεία και τις πληροφορίες για την έκταση της συναλλακτικής δράσης.

Προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου της κρινόμενης χρήσης στο ποσό των **270.000,00€**.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει υποβάλει στην υπηρεσία μας και την με αριθ./30-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή κατά της υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

Επειδή, η ως άνω προσφυγή εξετάστηκε από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η με αριθ. 1875/ 30-05-2019 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, με την οποία έγιναν μερικώς δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Συγκεκριμένα, με την ως άνω απόφαση της υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι δεν υφίσταται παράβαση μη έκδοσης θεωρημένων εισιτηρίων σε δέκα (10) καλλιτεχνικές εκδηλώσεις και τροποποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, με το κάτωθι σκεπτικό:

«Επειδή, ωστόσο, από την οικία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, αλλά και από κανένα άλλο στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι για τους λοιπούς έξι καλλιτέχνες τραγουδιστές του πίνακα 1, ο προσφεύγων υπέπεσε στη παράβαση της μη λήψης στοιχείων εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών.

Επίσης, δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην προαναφερόμενη ΠΟΛ.1087/2003, ήτοι της υποχρέωσης του προσφεύγοντος να εκδώσει θεωρημένα εισιτήρια εισόδου για τις εκδηλώσεις του πίνακα 1.

Συγκεκριμένα, δεν υφίστανται καταχωρημένες στα βιβλία του προσφεύγοντος δαπάνες διαμονής τουλάχιστον 3 καλλιτεχνών για την ίδια χρονική περίοδο, δεν υφίστανται συμβάσεις / συμφωνητικά που να αποδεικνύουν την εμφάνιση των ως άνω καλλιτεχνών με ορχήστρα ζωντανής μουσικής και μάλιστα άνω των τριών οργάνων.

Επιπροσθέτως, στα στοιχεία του φακέλου δεν υφίσταται φωτογραφικό ή διαφημιστικό υλικό που να αποδεικνύει ότι οι ως άνω καλλιτέχνες εμφανίστηκαν στο κατάστημα του προσφεύγοντος με τη συνοδεία ζωντανής ορχήστρας, άνω των τριών οργάνων.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός και με την παρούσα απόφαση ακυρώνεται το πρόστιμο της μη έκδοσης θεωρημένων εισιτηρίων εισόδου για δέκα (10) καλλιτεχνικές εκδηλώσεις με χρησιμοποίηση ζωντανής μουσικής άνω των τριών ατόμων κατά παράβαση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. 059176/625/ΠΟΛ.1087/2003, συ συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ΚΒΣ, ως ο πίνακας 1 και

τροποποιείται το πρόστιμο της μη λήψης σε δέκα έξι (16) στοιχείων εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 18§9 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 ζ΄ του ν.4337/2015, ήτοι ποσό 4.000,00€ (=800X 15/3).».

Επειδή, από την ως άνω έκθεση εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος διενήργησε όλες τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, βάσει των άρθρων 2 και 3 της ΠΟΛ.1037/2005, ήτοι επαλήθευση ύψους ακαθαρίστων εσόδων - αγορών, επαλήθευση ορθής καταχώρησης εσόδων- αγορών, επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων με βάση τα δελτία αποστολής, επαλήθευση επιστροφών – εκπτώσεων, επαλήθευση αθροίσεων εσόδων- αγορών, έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγορών, έλεγχος ορθής μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας, έλεγχος δαπανών που υπερβαίνουν τα 294€, έλεγχος των καθαρών κερδών, έλεγχος φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και τρόπου

πληρωμής των προμηθευτών, έλεγχος των δεδομένων των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για τυχόν έκδοση πλαστών ή/και εικονικών ή/και για λήψη εικονικών ή για νόθευση φορολογικών στοιχείων, καθώς και των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους **8.056,46€** που αφορούν α) **αποσβέσεις ποσού 5.968,49€** που ενώ συμπεριλήφθησαν στο Ε3 της χρήσης δεν ήταν καταχωρημένες στα βιβλία του προσφεύγοντος, ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 περ. 1στ' του ν.2238/1994 και β) δαπάνες διαμονής σε ξενοδοχείο, εκδόσεως της εταιρείας, συνολικού ποσού **2.087,97€**, οι οποίες στηρίζονται μεν σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις παραστατικά αλλά δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 περ. μ' του ν.2238/1994.

Επειδή, επίσης, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο αν υφίστανται παραβάσεις Κ.Β.Σ. ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία, όπως δελτία πληροφοριών ή κατασχεμένα στοιχεία για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο στα αρχεία της υπηρεσίας ή σε άλλες Υπηρεσίες (Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερ. Δ/σης Δυτικής Ελλάδας, Πελοποννήσου και Αττικής, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΑΤΡΩΝ).

Επειδή, από την ως άνω έρευνα και συγκεκριμένα από το σύστημα πληροφοριών taxis βρέθηκε για το έτος 2012, η υπ' αριθμ./22-02-2013 οριστική Α.Ε.Π. που βεβαιώθηκε από την Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών και αφορούσε σε μη έκδοση σε δύο (2) διαφορετικούς πελάτες συνολικής αξίας 7,50€ που διαπιστώθηκε έπειτα από έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1,2 &3 και 2 παρ. 1 του Προεδρικού Διατάγματος 186/1992 περί ΚΒΣ,

Επειδή, ομοίως, από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα ψηφιακά δεδομένα τα οποία τέθηκαν στη διάθεσή του μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας για το έτος 2012, συγκέντρωσε όλα τα τραπεζικά προϊόντα που ο προσφεύγων κατείχε κατά την ελεγχόμενη περίοδο (01/01/2012-31/12/2012), ανά τράπεζα και είδος προϊόντος, με αναφορά στους συνδικαιούχους. Από τον ως άνω έλεγχο δεν προέκυψαν καταθέσεις πέραν των δηλωθέντων εισοδημάτων του για την χρήση 2012.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο χαρακτηρισμός των βιβλίων του ως ανακριβών είναι λανθασμένος και ανατιολόγητος. Επίσης ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή **ουδεμία αξιολογική σκέψη διατύπωσε** ή αιτιολογημένη κρίση σχετικά με την διαπίστωση περί ανακρίβειας των βιβλίων της επιχείρησής του.

Επειδή, βάσει πάγιας νομολογίας έχει κριθεί ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων γίνεται εξωλογιστικώς, εφ' όσον οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, ο έλεγχος αναπιολόγητα έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή καθώς δεν απέδειξε ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις κλονίζουν τη πίστη στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό αυτών, ενώ οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες δεν είναι μεγάλης έκτασης ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Συγκεκριμένα, η διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου συνολικής αξίας **7,5€**, ανέρχεται μόλις σε 0,003% επί του γενικού συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων), και η διαπιστωθείσα παράβαση της μη λήψης είκοσι δύο (22) στοιχείων εξόδων για παροχή καλλιτεχνικών υπηρεσιών δεν καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, όπως άλλωστε, προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και με την παρούσα απόφαση τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2012 κρίνονται ακριβή και προβαίνουμε σε λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ως προς το εισόδημα και συγκεκριμένα ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2012

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	198.101,09	198.101,09	198.101,09
Πλέον αποκρυβείσα αξία εσόδων από μη έκδοση		7,5	7,5
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	198.101,09	270.000,00	198.108,59

Καθαρά Κέρδη /ζημίες οικον. έτους 2012

	Βάσει ΔΕΔ
Λογιστική ζημία βάσει δήλωσης	- 28.437,23
Πλέον αποκρυβείσα αξία εσόδων από μη έκδοση	7,50
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	8.056,46
Συνολικά καθαρά κέρδη / ζημίες	- 20.373,27

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2012 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01- 31/12/2011 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	12.733,34		72.733,34		12.470,40		0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	-28.437,23		102.060,00		-20.373,27		-8.063,96
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	-15.703,89		114.793,34		-7.639,93		-8.063,96
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	4.360,00		114.793,34		4.360,00		0,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	4.360,00				4.360,00		0,00
Άθροισμα			114.793,34				
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	4.360,00		114.793,34		4.360,00		0,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**και την ακύρωση της υπ' αριθ./28-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	38.641,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	36.245,25 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	74.886,25 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.