



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24/05/2019

Αριθμ. Αποφ.: 1264

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία **25-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (φαστ-φουντ), με παροχή καθίσματος, αλλά όχι σερβιρίσματος, και διεύθυνση έδρας ΤΚ κατά: **α)** της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 **β)** της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 **γ)** της με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και **δ)** της με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **25-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, οικον. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 26.681,78 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 25.027,51 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.640,06€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 54.349,35€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), λόγω διαπίστωσης από τον διενεργηθέντα έλεγχο μεγάλης έκτασης παραβάσεων και παρατυπιών και ακολούθως τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

-Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε

σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 31.608,22 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 29.648,51 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 61.256,73€.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, η φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του φόρου, υπολογίστηκαν βάσει των ακαθαρίστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν. 2859/2000, καθώς και τα ποσά του Φ.Π.Α. που αντιστοιχούν στις φορολογητέες εκροές, καθώς η προσαύξηση των ακαθαρίστων επιμερίζεται στις φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή βάσει των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών.

-Με την υπ' αριθμ.**/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, α) πρόστιμο ύψους 28.963,03€, λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ από ΦΤΜ ή Τιμ.), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών και η αξία εκάστης, συνολικού ποσού 115.744,14€ πλέον ΦΠΑ, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ 3 περ στ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, β) πρόστιμο ύψους 200,00€, λόγω της μη καταχώρησης των αμοιβών προσωπικού και εξόδων αυτών στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος στην ελεγχόμενη χρήση κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου του άρθρου 5 παρ.8 περ δ του ν.2523/1997 όπως ισχύει με το Ν.4337/2015 άρθρο 7 παρ 3 περ. ζ.

-Με την υπ' αριθ.**/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω της μη ανταπόκρισης και μη προσκόμισης των αντίγραφων των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών τα οποία εκτυπώνονται συγχρόνως, σε συνεχόμενη ροή χαρτιού που φυλάσσεται σε ρολά, με τις αποδείξεις που παραδίδονται στον πελάτη και τα οποία αποτυπώνονται τα ακαθάριστα έσοδα σε ημερήσια βάση στα Δελτία Ημερησίας Κίνησης Ζ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2,13 και 21 του ΠΔ 186/1992.

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

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

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012

- Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ.
- Έγινε επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ή παραλείψεις.
- Από τον έλεγχο στο αρχείο του τμήματος ΚΒΣ της ΔΟΥ Καρδίτσας διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται παραβάσεις που αφορούν στη ελεγχόμενη χρήση.
- Από την ελεγκτική επαλήθευση που διενεργήθηκε για το αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι μεταφέρθηκαν ορθά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις Ε3.
- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε **τα αντίγραφα των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών** τα οποία εκτυπώνονται συγχρόνως, σε συνεχόμενη ροή χαρτιού που φυλάσσεται σε ρολά, με τις αποδείξεις που παραδίδονται στον πελάτη και τα οποία αποτυπώνονται τα ακαθάριστα έσοδα σε ημερήσια βάση στα Δελτία Ημερησίας Κίνησης Ζ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 του ΠΔ 186/1992.
- Ο προσφεύγων δεν **καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων** το συνολικό ποσό των αμοιβών και εξόδων προσωπικού, ήτοι ποσό 20.747,01€, οι αμοιβές αυτές δεν συμπεριλήφθησαν στο συμπληρωματικό έντυπο Ε3 και συνεπώς δεν λήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, κατά παράβαση του άρθρου 2 παρ.6 του ΠΔ 186/1992 περί ΚΒΣ
- Ο συντελεστής μικτού κέρδους επί πωλήσεων που προκύπτει από τα δηλωθέντα έσοδα μείον το κόστος των πωληθέντων είναι αρνητικός (-8,39 %)που σημαίνει ότι η επιχείρηση πουλάει κάτω του κόστους και με συντελεστή μικρότερο από τον μικτό συντελεστή κέρδους που προκύπτει από τους συντελεστές του Υπουργείου Οικονομικών ήτοι Συντελεστής πωλήσεων:9022 Εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (Φαστ-Φουντ) 15%
Συντελεστής αγορών :99022 Εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (Φαστ-Φουντ) 18%
Κατόπιν αυτού ο διενεργηθείς έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι:
α).Το αντικείμενο εργασιών: Εστιατόριο Ταχείας εξυπηρέτησης (Φαστ-Φουντ).
β). Τον Μοναδικό Συντελεστή ή Μοναδικούς Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχούν στην δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών .

Συντελεστής πωλήσεων:9022 Εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (Φαστ-Φουντ) 15%

γ). Τις προσκομισθείσες μηνιαίες καταστάσεις μαζί με το βιβλίο εσόδων εξόδων

δ).Τα προσκομισθέντα «Ζ» της ταμειακής μηχανής.

ε)Την απογραφή έναρξης – λήξης που επικαλείται η ελεγχόμενη επιχείρηση για την χρήση 2012

στ)Το γεγονός ότι ο προσφεύγων αρνήθηκε προφορικά να συνεργαστεί με τον έλεγχο μη παρέχοντας στοιχεία για τις ποσότητες ανά μερίδα ή τεμάχιο ανά είδος που εμπορεύονταν καθώς και τις τιμές πωλήσεως αυτών όπως και των αναψυκτικών και ποτών και ούτε τις προσδιόρισε κατά προσέγγιση

ζ) Το γεγονός ότι μετά από γραπτό αίτημα με αρ. πρωτ...../2012 που επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, στις 15/11/2018 σχετικά με την προσκόμιση τιμοκαταλόγου μας διευκρίνισε με γραπτό υπόμνημα του με αρ. πρωτ./2018 ότι **λειτουργούσε και λειτουργεί** υπό το καθεστώς Σέλφ Σέρβις και δεν διέθετε έντυπο κατάλογο αλλά οι τιμές είναι αναρτημένες μόνο στο κατάστημα .

η)Τον αναρτημένο έντυπο κατάλογο της ελεγχόμενης επιχείρησης με τα είδη που εμπορεύεται καθώς και τις τιμές αυτών , ο οποίος αντλήθηκε από το INTERNET, στα πλαίσια του ελέγχου για την άντληση πληροφοριών και στοιχείων με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο , ύστερα από την μη προσκόμιση από τον ελεγχόμενο και μετά από τη γραπτή πρόσκληση που του επιδόθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω ο διενεργηθείς έλεγχος προχώρησε σε ανάλυση των προσκομισθέντων στοιχείων της επιχείρησης (των «Ζ» είναι το μόνο προσκομισθέν στοιχείο εσόδων , καθώς και στην ανάλυση των τιμολογίων αγορών πρώτων υλών, αναψυκτικών και ποτών) από τα οποία προέκυψαν τα κάτωθι:

- Με βάση την πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση που διενεργήθηκε από τον έλεγχο, ήτοι της σύγκρισης μεταξύ αγορασθείσας και πωληθείσας ποσότητας κρεάτων, αναψυκτικών και ποτών και των αντίστοιχων εσόδων από τις πωληθείσες μερίδες κρεάτων, των αναψυκτικών και ποτών βάσει των βιβλίων, βάσει της αναγωγής των κιλών των κρεάτων, σε μερίδες και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε την δυνατότητα να καταψύχει κρέατα και να διατηρεί αποθέματα (βάσει αγορανομικών διατάξεων) και συγκρίνοντας τις αγορές και τα δηλωθέντα έσοδα από πωλήσεις αναψυκτικών και ποτών στην υπό κρίση χρήση, διαπιστώθηκε ότι:

Α). ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ ΚΡΕΑΤΩΝ ο διενεργηθείς έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι :

1.Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση σε ημερήσια σχεδόν βάση προμηθεύονταν την ίδια ποσότητα και αρκετές φορές διπλή ποσότητα καθ' όλη τη διάρκεια του έτους.

2.Επίσης την παραδοχή ότι ο διενεργηθείς έλεγχος αποδέχεται ότι εκτός από τα συγκεκριμένα είδη (γύρο χοιρινό, σουβλάκι χοιρινό ,μπιφτέκι, λουκάνικο, κεμπάπ και λοιπά χοιρινά προϊόντα σε πίτες , σάντουιτς ή μερίδες) υπάρχουν και έσοδα από λοιπά αγαθά τα οποία εμπορεύεται και πουλάει η

συγκεκριμένη επιχείρηση, όπως αλοιφές, πατάτες, τοστ, λοιπά σάντουιτς καθώς και γύρο με διάφορες άλλες πρώτες ύλες (κοτόπουλο κ.λπ) καθώς και διάφορα άλλα τα οποία δεν κατονομάζονται και τα οποία δεν έχουν προσδιοριστεί από τον έλεγχο αφού αυτός έλαβε υπόψη μόνο τις αγορές για τα εξής αγαθά: **γύρο χοιρινό, σουβλάκι χοιρινό, λουκάνικο, μπιφτέκι, κεμπάπ και λοιπά χοιρινά προϊόντα.**

Από όλα τα παραπάνω συγκρίνοντας τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τον έλεγχο βάσει των τιμολογίων αγορών κρεάτων με τις δηλωθείσες πωλήσεις βάσει των ημερησίων δελτίων «Ζ» ο διενεργηθείς έλεγχος **διαπίστωσε απόκρυψη φορολογητέας ύλης** από την πώληση μόνο γύρου, σουβλάκια, σάντουιτς, χάμπουργκερ και διάφορα άλλα αγαθά τα οποία έχουν ως βάση την πρώτη ύλη (γύρο χοιρινό, σουβλάκι χοιρινό, λουκάνικο, μπιφτέκι και λοιπά χοιρινά προϊόντα) **η οποία ανέρχεται στο ποσό των 52.919,55€** σύμφωνα με τα κάτωθι:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (ΑΠΟ ΕΙΔΗ ΚΡΕΑΤΩΝ) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ :	198.792,70€
ΜΕΙΟΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ :	145.873,15€
Δελτίων Ημερησίων Κινήσεων (Ζ)	
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ :	52.919,55€

B. ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΤΩΝ (μπύρα –κρασί) και λαμβάνοντας υπόψη:

1. Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση προμηθεύονταν ποτά (κρασί, μπύρα) σε τακτά χρονικά διαστήματα και καθ' όλη τη διάρκεια του έτους

2. Τις πληροφορίες που αντλήθηκαν από ομοειδείς επιχειρήσεις σχετικά με τις τιμές πώλησης αυτών ως και κάθε άλλη πληροφορία σχετικά με τις προσφερόμενες υπηρεσίες παροχής γευμάτων με σερβίρισμα και όχι.

3. Η τιμή πώλησης προκύπτει από τον ένθετο κατάλογο που η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει αναρτήσει στο internet μετά την άρνηση για συνεργασία του προσφεύγοντος να μας πληροφορήσει σχετικά με αυτές, όπως αναφέρεται και παραπάνω

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα Ημερήσια Φορολογικά Στοιχεία (Ζ) προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση πραγματοποίησε πωλήσεις από ποτά-Τμήμα 6

Από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών ποτών (κρασί, μπύρα κ.λπ.) που η ελεγχόμενη επιχείρηση προμηθεύτηκε τις μεγάλες ποσότητες.

Συγκρίνοντας τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τον έλεγχο βάσει των τιμολογίων ποτών με τις δηλωθείσες πωλήσεις βάσει των ημερησίων δελτίων «Ζ» ο διενεργηθείς έλεγχος **διαπίστωσε απόκρυψη φορολογητέας ύλης** από την πώληση ποτών, **η οποία ανέρχεται στο ποσό των 17.920,20€** σύμφωνα με τα κάτωθι:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (ποτών) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	18.125,53€
ΜΕΙΟΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ	205,33€
Δελτία Ημερησίων κινήσεων (Ζ)	
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (ποτών) ΕΛΕΓΧΟΥ	17.920,20€

Γ.ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ και λαμβάνοντας υπόψη

1.Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση προμηθεύονταν αναψυκτικά σε τακτά χρονικά διαστήματα και καθ' όλη τη διάρκεια του έτους.

2.Τις πληροφορίες που αντλήθηκαν από ομοειδείς επιχειρήσεις σχετικά με τις τιμές πώλησης αυτών, ως και κάθε άλλη πληροφορία σχετικά με τις προσφερόμενες υπηρεσίες παροχής γευμάτων με σερβίρισμα και όχι.

3.Η τιμή πώλησης προκύπτει από τον ένθετο κατάλογο που η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει αναρτήσει στο internet μετά την άρνηση για συνεργασία του προσφεύγοντος να πληροφορήσει σχετικά με αυτές, τον έλεγχο.

4.Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα Ημερήσια Φορολογικά Στοιχεία (Ζ) προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση πραγματοποίησε πωλήσεις από Αναψυκτικά -Τμήμα 7

5.Από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών Αναψυκτικών (αναψυκτικά 330ml , αναψυκτικά 500ml ,νερό 500 ml, χυμοί Αμίτα κ.λπ.) προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση προμηθεύτηκε μεγάλες ποσότητες αναψυκτικών κατά την διάρκεια του έτους .

Από τον έλεγχο των παραστατικών αγορών για αναψυκτικά (αναψυκτικά ,νερό, χυμοί) ο διενεργηθείς έλεγχος διαπίστωσε ότι η εν λόγω επιχείρηση αγόρασε εμπορεύματα (αναψυκτικά ,νερό, χυμοί) κατά το ελεγχόμενο έτος 2012 σε τακτά χρονικά διαστήματα και σύμφωνα με τα προσκομισθέντα “Ζ” **προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την πώληση αναψυκτικών (αναψυκτικά, νερό, χυμοί) η οποία ανέρχεται σύμφωνα με τα κάτωθι στο ποσό των 44.904,39€**

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ(Αναψυκτικών) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	44.966,18€
ΜΕΙΟΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ Ημερήσιων Φορολογικών Στοιχείων (Ζ)	61.79€
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ(Αναψυκτικών)ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	44.904,39€

Από όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στη χρήση 2012 προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης ποσού 115.744,14€ (από πωλήσεις ποτών , αναψυκτικών και από τα κρέατα (γύρος χοιρινός-σουβλάκι-σάντουιτς-μπιφτέκι-διάφορα)

Η συνολική απόκρυψη φορολογητέας ύλης για τη χρήση 2012 ποσού 115.744,14€ προκύπτει στον κάτωθι πίνακα

ΕΙΔΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΑΞΙΑΣ
ΚΡΕΑΤΑ (ΓΥΡΟΣ-ΣΟΥΒΛΑΚΙ-ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ-ΜΠΙΦΤΕΚΙ-ΔΙΑΦΟΡΑ	145.873,15	198.792,70	52.919,55	12.171,50

ΠΟΤΑ	205,33	18.125,53	17.920,20	4.121,65
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	61,79	44.966,18	44.904,39	10.328,01
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	146.140,27	261.884,41	115.744,14	26.621,15

- Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. ή Τ.Δ.Α), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, συνολικού ποσού **115.744,14€** πλέον Φ.Π.Α.

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

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

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας, περί νομικών πλημμελειών και περί εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερης διάταξης.

Ελλιπής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου λόγω αξιολόγησης και υιοθέτησης στοιχείων και πληροφοριών τρίτων «ομοειδών» επιχειρήσεων, τις οποίες δεν προσδιορίζει ο έλεγχος, καθιστώντας αντικειμενικά αδύνατη την αντιπαραβολή ως προς την ύπαρξη πραγματικής τοπικής -χωρικής, χρονικής και λειτουργικής σύνδεσης και συνάφειας των αντικειμένων μεταξύ της ελεγχόμενης ατομικής του επιχείρησης και αυτών με αποτέλεσμα οι οικείες καταλογιστικές πράξεις να είναι αυθαίρετες. Προς επίρρωση, μάλιστα, του σχετικού ισχυρισμού, προσκομίζει αντίγραφα καταλογιστικής πράξης Κ.Β.Σ. και έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ Καρδίτσας σε τρίτη επιχείρηση, στην οποία ο έλεγχος ήταν εμφανώς πιο επιεικής σε σχέση με την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

2. Εσφαλμένη και εξ αυτού μη νόμιμη προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών λόγω αντικειμενικής δυνατότητας λογιστικού προσδιορισμού, συνισταμένου στην ευχέρεια του ελέγχου να προβεί σε υπολογισμό των εισοδημάτων του βάσει των σχετικά προσκομισθέντων « ζ », τα ποσά εκ των οποίων δεν οδηγούν σε παραβάσεις, οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της ατομικής του επιχείρησης εν σχέση με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 8 του Κ.Δ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας, περί νομικών πλημμελειών και περί εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερης διάταξης.

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

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

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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

Στην υπό κρίση περίπτωση στις από 28/12/2018 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες οι οποίες αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων –περιστατικών.

Για τον ισχυρισμό περί «ομοειδών επιχειρήσεων»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 85 το Ν.2239/1994 1. Οι δηλώσεις φόρου του παρόντος νόμου χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση ή του προσώπου από το οποίο αυτός απέκτησε το εισόδημα, για παράβαση των κειμένων διατάξεων.

2. Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.

Επειδή ειδικά για τον ισχυρισμό περί «ομοειδών επιχειρήσεων» πρέπει να αναφερθεί κατ' αρχήν ότι ο προσφεύγων προσκομίζει σκαναρισμένα έγγραφα-στοιχεία τρίτης επιχείρησης, τα οποία εμπίπτουν στο φορολογικό απόρρητο, και τα οποία δεν γνωρίζουμε -ούτε ο ίδιος αναφέρει- με ποιόν τρόπο και κάτω από ποιές ακριβώς συνθήκες βρέθηκαν στην κατοχή του. Επομένως, δεν μπορούμε κατ' αρχήν να γνωρίζουμε αν τα προσκομισθέντα έγγραφα είναι γνήσια, δηλαδή πρωτότυπα, ή αν παραποιήθηκαν και με ποιόν τρόπο προκειμένου να εμφανίζουν στοιχεία που «ευνοούν» τον προσφεύγοντα. Επιπλέον, από τη στιγμή που τα προσωπικά στοιχεία της τρίτης επιχείρησης (Α.Φ.Μ., ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κλπ) είναι σβησμένα με μαύρο μαρκαδόρο, δεν μπορούμε να

γνωρίζουμε για ποιά ακριβώς επιχείρηση πρόκειται, προκειμένου να καταλήξουμε σε συμπεράσματα περί της «ομοιότητάς» της με την ελεγχόμενη .

Σε κάθε περίπτωση, πάντως, είναι προφανές ότι η μη αναφορά του διενεργηθέντος ελέγχου σε συγκεκριμένες τρίτες ομοειδείς επιχειρήσεις στηρίζεται κατ' αρχήν στην απαγόρευση δημοσιοποίησης προσωπικών δεδομένων και ειδικώς στο φορολογικό απόρρητο που καλύπτει τρίτες επιχειρήσεις, καθώς δεν θα ήταν νόμιμο να δημοσιοποιούνται στοιχεία τρίτων επιτηδευματιών που σχετίζονται με τα καθαρά κέρδη τους και τα εν γένει οικονομικά στοιχεία τους χωρίς τη ρητή συγκατάθεσή τους. Περαιτέρω, είναι εξίσου προφανές και ευκόλως εννοούμενο ότι σε όλες τις περιπτώσεις ελέγχου «πραγματικά ομοειδών επιχειρήσεων» ο αρμόδιος κάθε φορά ελεγκτής αντλεί τα απαραίτητα συγκριτικά στοιχεία από επιχειρήσεις που ομοιάζουν τα μέγιστα με την ελεγχόμενη επιχείρηση και εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της χωρικής και λειτουργικής συνάφειας.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί.

Ως προς τον υπολογισμό των μερίδων

Επειδή, από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και διαπιστώθηκε από την πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση της σύγκρισης των εσόδων από τη δραστηριότητα Εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (Φαστ-Φουντ) α) βάσει των βιβλίων, β) βάσει των αγορών κρεάτων, αναψυκτικών, ποτών, γ) βάσει της αναγωγής των κιλών των κρεάτων σε μερίδες, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι ο προσφεύγων, αφενός δεν είχε την δυνατότητα να διατηρεί μεγάλες ποσότητες αποθεμάτων κρεάτων, (ώστε να αποθηκευτούν ή να καταψυχθούν), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις αγορανομικές διατάξεις. Επίσης ότι οι αγορές γίνονταν σχεδόν σε καθημερινή βάση και στην ίδια ποσότητα. Οι ως άνω αγορασθείσες ποσότητες που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων για το υπό κρίση έτος, αναγράφονται αναλυτικά στις από 28/12/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ειδικότερα δε ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε την τελεσθείσα φορολογική παράβαση, βάσει της οποίας έγινε ο υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, προβάλλεται αβάσιμα καθώς, από την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος (διαπιστώσεις ελέγχου-προσδιορισμός αποτελεσμάτων), πασιδηλα προκύπτει ότι έγινε έρευνα με βάση τα φορολογικά στοιχεία αγορών χρήσης 2012, της ατομικής επιχείρησης που διατηρεί ο προσφεύγων, προκειμένου να προσδιορίσει το ποσοστό απόδοσης κρεάτων, καθώς και τις αγορές αναψυκτικών και ποτών και εν συνεχεία να προβεί στην πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση της σύγκρισης των εσόδων με αγορές του προσφεύγοντος και να διαπιστώσει ότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. του Ν. 1809/1988 ή ΤΔΑ κατά περίπτωση), χωρίς να καθίσταται δυνατός από τον έλεγχο ο προσδιορισμός του πλήθους των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης συναλλαγής ξεχωριστά, συνολικού ποσού 115.744,14€ πλέον Φ.Π.Α, ως προς τη δραστηριότητα του ψητοπωλείου –ταβέρνας.

Η εν λόγω αποκρυβείσα αξία συνολικού ποσού **115.744,14€ πλέον Φ.Π.Α**, αναγράφεται σε

όλες τις εκθέσεις ελέγχου, ήτοι εισοδήματος, Φ.Π.Α, Κ.Β.Σ., και με βάση και την εν λόγω αξία, την οποία προσδιόρισε ο έλεγχος, εκδόθηκε η επίμαχη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν.4337/2015, καθώς και οι αντίστοιχες οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Από την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι το ως άνω πρόστιμο εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, για αποκρυβείσα αξία συνολικού ποσού 115.744,14€, όπως αναγράφεται, ήτοι: «115.744,14€ X25% =28.936,03€».

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων κατέθεσε στη φορολογική αρχή το υπ' αριθ. πρωτ./2018 υπόμνημα, στο οποίο ανέφερε, τις ενστάσεις και τις απόψεις του.

Ο διενεργηθείς έλεγχος, αφού έλαβε υπ' όψη του τα όσα εκτίθενται από τον προσφεύγοντα στο ως άνω υπόμνημα, για λόγους ικανοποίησης μέρους των αιτημάτων του, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και ιδιαίτερα της δύσκολης οικονομικής κατάστασης που βιώνει η χώρας μας και συνεπώς και οι επιτηδευματίες, παρόλο ότι είναι υπερβολικές οι αποκρυβείσες αξίες αποδέχθηκε εν μέρει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και προσδιόρισε ανάλογα το βάρος και την ποσότητα των διατιθέμενων μερίδων κρέατος, κατά ποσοστό πολύ μεγαλύτερο από το βάρος που καθορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 153 της αγορανομικής διάταξης 7/2009 (ΦΕΚ Β' 1388/13-07-2009).

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

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

Περαιτέρω, δεν καθιστά μη επιτρεπτή την εφαρμογή της τεχνικής αυτής στην προκειμένη περίπτωση και, συνακόλουθα, νομικώς πλημμελείς τις πράξεις που εκδόθηκαν με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ' ενός μεν η τεχνική αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης, αφ' ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Αντίθετη εκδοχή θα οδηγούσε στο αντίθετο προς το πνεύμα και τους σκοπούς των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (τήρηση των υποχρεώσεων των επιτηδευματιών σχετικά

με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων (άρθρο 1 του π.δ/τος 186/1992) και του Κ.Φ.Δ. (διάθεση στη φορολογική διοίκηση ενός σύγχρονου φοροελεγκτικού πλαισίου που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου - σχετ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013), για το ανεπίτρεπτο του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογουμένων, δεδομένης, άλλωστε, της κατ' αρχήν αδυναμίας σχετικού εξαναγκασμού της Διοίκησης (ΣτΕ 3749/2013 Ολομ. κ.ά.).

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

Συνεπώς, αβασίμως προβάλλεται ότι η μέθοδος ελέγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση στερείται νομικής βάσης και δεν αφορά σε πραγματική φορολογητέα ύλη.

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

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

Επειδή ομοίως με την **εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015** με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), διευκρινίστηκε ότι: «β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 - Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)..... στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

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

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

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

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

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

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «4.Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)γ) δεν εκδίδει** ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί

μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ□ και θ□ της παραγράφου αυτής.

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

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

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

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

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

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

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

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του [άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των [άρθρων 30](#) και [32 του Ν. 2238/94](#), για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος. Ειδικότερα, με τις διατάξεις

της [παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων 4% ή 8%, κατά περίπτωση (κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

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

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών

επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

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

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

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ΚΦΕ και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή

οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκάως 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 δικαστήριό να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθησή και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (πρβλ. ΣτΕ 1224/2017, βλ. ΣτΕ 1102/2017, 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010). Τέλος, κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, δεν απαιτείται, όταν διαπιστώνονται οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως, να προσδιορίζεται και το συγκεκριμένο ποσό εξόδων, που δεν εμφανίσθηκε στα βιβλία της, αλλά αρκεί, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων, οι πλημμέλειες αυτές να επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων της επιχείρησης και την ελεγκτική τους επαλήθευση (πρβλ. ΣτΕ 1259/1987). Ενόψει δε τούτου δεν απαιτείται κατά νόμο ειδικότερη σύγκριση των ποσών τα οποία αφορούν οι σχετικές πλημμέλειες προς τον κύκλο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 1411/2015, 3941/2004, 3279- 3280/2000 επταμ.).

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

ότι ο προσφεύγων κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, φαστ-φουντ για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής της επιχείρησης, τήρησε βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και βάσει των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων βιβλίου εσόδων-εξόδων και των στοιχείων, διαπιστώθηκε, σύμφωνα με την από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων), ότι ο προσφεύγων, κατά το οικονομικό έτος 2013, είχε υποπέσει, μεταξύ άλλων και στις εξής παραβάσεις: α) «...μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης φ.τ.μ. (φορολογικής ταμειακής μηχανής) χωρίς προσδιορισμό του πλήθους αυτών, συνολικής αξίας 115.744,14ευρώ πλέον Φ.Π.Α.» (Υψος προστίμου $115.744,14\text{€} \times 25\% = 28.936,03\text{€}$), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 13 παρ 1, 2 και 3, 12 του Π.Δ. 186/1992. που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. στ΄ του Ν 4337/2015. β) Η μη καταχώρηση των αμοιβών εξόδων και αμοιβών προσωπικού ποσού 20.747,01€ στο βιβλίο εσόδων εξόδων κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 6 περ.γ του ΠΔ 186/1992 και τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994 και γ) στη μη ανταπόκριση και μη προσκόμιση των αντίγραφων των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών τα οποία εκτυπώνονται συγχρόνως, σε συνεχόμενη ροή χαρτιού που φυλάσσεται σε ρολά, με τις αποδείξεις που παραδίδονται στον πελάτη και στα οποία αποτυπώνονται τα ακαθάριστα έσοδα σε ημερήσια βάση στα Δελτία Ημερησίας Κίνησης Ζ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2,13 και 21 του ΠΔ 186/1992.

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

Περαιτέρω, δεν καθιστά μη επιτρεπτή την εφαρμογή της τεχνικής αυτής στην προκειμένη περίπτωση και, συνακόλουθα, νομικώς πλημμελείς τις πράξεις που εκδόθηκαν με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ' ενός μεν η τεχνική αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής, ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης, αφ' ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Αντίθετη εκδοχή θα οδηγούσε στο αντίθετο προς το πνεύμα και τους σκοπούς των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (τήρηση των υποχρεώσεων των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους

υποχρεώσεων (άρθρο 1 του π.δ/τος 186/1992) και του Κ.Φ.Δ. (διάθεση στη φορολογική διοίκηση ενός σύγχρονου φοροελεγκτικού πλαισίου που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου - σχετ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013), για το ανεπίτρεπτο του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογουμένων, δεδομένης, άλλωστε, της κατ' αρχήν αδυναμίας σχετικού εξαναγκασμού της Διοίκησης (ΣτΕ 3749/2013 Ολομ. κ.ά.).

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

Συνεπώς, αβασίμως προβάλλεται ότι η μέθοδος ελέγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση στερείται νομικής βάσης και δεν αφορά σε πραγματική φορολογητέα ύλη.

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, ενόψει των προπαρατεθειμένων διατάξεων και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της μη έκδοσης, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2012, αποδείξεων λιανικής πώλησης φορολογικής ταμειακής μηχανής (φτμ), συνολικής αξίας 115.744,14€, προδίδουν πρόθεση απόκρυψης εσόδων και εμφανίσεως –ανακριβών αποτελεσμάτων, καθ' όσον οι περιπτώσεις της μη έκδοσης αυτών είναι επαναλαμβανόμενες, δεδομένου ότι σύμφωνα με τον έλεγχο δεν δύναται να προσδιορισθεί το πλήθος αυτών και ως εκ τούτου δεν οφείλονται σε τυχαίο γεγονός, β) το ποσό των αποκρυβέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος είναι ιδιαίτερα υψηλό, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, το σύνολο των πωλήσεων της για το επίμαχο έτος ανερχόταν στο ποσό των 146.140,27 ευρώ, ήτοι ανέρχεται σε ποσοστό 79,20% επί των ακαθαρίστων εσόδων (115.744,14X 100/146.140,27).,

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν για τη χρήση 2012 ανακριβή λόγω του ότι από τον παρόντα έλεγχο εκδόθηκε η με αριθμό 553/2018 ΑΕΠ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί το πλήθος των

συναλλαγών, συνολικής αξίας 115.744,14€ πλέον ΦΠΑ, ποσό που επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό, τα αποτελέσματα της κρινόμενης χρήσης. Η φύση των φορολογικών αυτών παραβάσεων, λόγω του μεγέθους και της έκτασής τους, καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο λογιστικώς και εξωλογιστικώς, αφού λήφθηκαν υπόψη οι Μοναδικοί Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες του προσφεύγοντος και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, ΠΟΛ. 1004/2006 (υπ' αριθμ. πρωτ. 1004925/15062 /Γ0012/19.1.2006 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) (Εστιάτοριο ταχείας εξυπηρέτησεως (Φαστ-Φουντ) Σ.Κ.Κ 15%. Τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προέκυψαν, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), κατά περίπτωση, συγκρίθηκαν και λήφθηκαν υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και συνεπώς ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων. Με τα δεδομένα αυτά, όσα περί του αντιθέτου προβάλλει ο προσφεύγων είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί του ΦΠΑ

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

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

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

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

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: αα) ...ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείωνβ) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτό. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

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

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

Επειδή ακολούθως, ο προσφεύγων, αναφορικά με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., ισχυρίζεται ότι είναι ακυρωτέα, διότι ο προσδιορισμός των υποκειμένων στο ΦΠΑ ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής της, βασίστηκε αποκλειστικά στα συμπεράσματα του διενεργηθέντος για τη φορολογία εισοδήματος ελέγχου. Ο λόγος αυτός της προσφυγής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι, η εν λόγω - προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται στην από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει ότι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, κατά τον Κ.Β.Σ., οι κατά δήλωση και βάσει των βιβλίων και στοιχείων της φορολογητέας εκροές, τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο τρόπος και ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας (ΣτΕ 2907-2910/2016, 1360/2014, 4236/2011, 756/2003 κ.ά) .

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **25-01-2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» με **ΑΦΜ** με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (φαστ-φουντ), και διεύθυνση έδραςΤΚ και την **επικύρωση**: **α)** της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 **β)** της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 **γ)** της με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και **δ)** της με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας .

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

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	26.681,78
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	25.027,51
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.640,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	54.349,35

B. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	31.608,22
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	29.648,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	61.256,73€

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012
άρθρου 5 παρ.8 περ α του ν.2523/1997	1) 115.744,14X 25% = 28.936,03€
άρθρου 5 παρ.8 περ δ του ν.2523/1997	2) 200,00 €

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ (άρθρου 54 ν. 4174/201)

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2018
	250,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
Υποστήριξης

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.