



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.02.2021

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

Αριθμός απόφασης: 265

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125869 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4737/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **08.10.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ.κατά της υπ' αρ./08.09.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης:

5. Την υπ' αρ./08.09.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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 με αριθμό/08.09.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 30.200,00€, λόγω:
 - α) Μη έκδοσης 1276 αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6,7,8 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/12) και του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^θ, 2^ν & 3 του ν. 4174/2013 (ήτοι πρόστιμο $1276 \times 250,00\text{€} = 30.000,00\text{€}$ κατ' ανώτατο όριο).
 - β) Μη υποβολής για το 3^ο τρίμηνο του 2014 κατάστασης πελατών-προμηθευτών, κατά παράβαση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^α & 2^α του ίδιου νόμου (ήτοι πρόστιμο 100,00€).
 - γ) Υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 4ου τριμήνου 2014, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^α & 2^α του Ν. 4174/2013 (ήτοι πρόστιμο 100,00€).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 04.09.2020 έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 54 Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. /01.06.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο), επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ν. 4174/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρθ. 11 της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. – Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων. Ειδικότερα:
 - Α) Το υπό κρίση διάστημα σε λειτουργία βρισκόταν μόνο η με αρ. μητρώου ταμειακή μηχανή, τα φορολογικά στοιχεία της οποίας παραδόθηκαν στον έλεγχο.
 - Β) Δεν προέκυψαν παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά και ως εκ τούτου δεν ευσταθεί η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την ελλιπή (μη αναλυτική) απεικόνιση κατά την καταχώρηση των λογιστικών στοιχείων εσόδων – εξόδων.
 - Γ) Για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών χρησιμοποιήθηκε διαθέσιμο εισόδημα από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και από διάθεση περιουσιακών στοιχείων.
 - Δ) Η έμμεση τεχνική έλεγχου της περ. δ' παρ. 1 αρθρ. 27 ν. 4174/2013, ήτοι της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών της επιχείρησης αφενός δεν ενδείκνυται στην υπό κρίση περίπτωση και αφετέρου δεν τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου.
 - Ε) Η επιχείρηση δεν είχε υποχρέωση σύνταξης απογραφής, ενώ, περαιτέρω, ακόμη και ο ίδιος ο έλεγχος αναγνωρίζει και συνομολογεί ότι δεν ήταν δυνατή η πραγματοποίηση της γενικής ελεγκτικής επαλήθευσης της μεθόδου κλειστής αποθήκης.
- 2) Μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου κατ' εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της περ. δ' παρ. 1 αρθρ. 27 ν. 4174/2013 αναφορικά με την τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών της επιχείρησης – Όλως εσφαλμένος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων- Μεθοδολογικές πλημμέλειες αναφορικά με την προσδιορισθείσα φύρα και το βάρος των μερίδων. Δεν αξιολογήθηκε από τον έλεγχο η άσκηση της δευτερεύουσας δραστηριότητας του προσφεύγοντος (λιανικό εμπόριο κρεάτων), καθώς και το γεγονός ότι ένα μέρος των αγορών χρησιμοποιούνταν για ιδιοκατανάλωση.
- 3) Μη νόμιμος καταλογισμός παράβασης για μη έκδοση 1.276 Α.Λ.Σ. κατά το έτος 2014.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης ρύθμισης ως προς το επιβαλλόμενο πρόστιμο σε περίπτωση μη έκδοσης Α.Λ.Π. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013: «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της

Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:..... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεώσεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε

απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **A 1293/23.07.2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του.....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή, στο άρθρο 28 του **N. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει

προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **27 του Ν.4174/2013**: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2015/2020**: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013..... 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές

καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις

σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της **A1008/2020**: «Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, για το φορολογικό έτος 2014, συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ώστε το εισόδημα να προσδιοριστεί με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Συγκεκριμένα,

υφίστανται οι προϋποθέσεις τόσο της παραγράφου 1 όσο και της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τους κάτωθι λόγους:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε μέρος των φορολογικών στοιχείων εσόδων Ζ από τον φορολογικό ταμειακό μηχανισμό και κανένα φορολογικό στοιχείο από το φορολογικό ταμειακό μηχανισμό (σελ. 18-19)
- Δεν καταχωρήθηκαν σωστά φορολογικά στοιχεία εσόδων της περιόδου Αυγούστου του 2014 στα βιβλία της επιχείρησης, σύμφωνα με την ελεγκτική επαλήθευση της Α 1293/2019 με α/α 5.....1(σελ.20) από όπου προέκυψαν αποκρυβέντα φορολογικά έσοδα 3.787,79€.
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται αναλυτικά οι καταχωρήσεις των λογιστικών στοιχείων τόσο των εσόδων όσο και των εξόδων για την ευχερή άντληση των πληροφοριών που απαιτούνται προς τη διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου (παρ .1 αρθ.2 του Ν.4093/2012-ΚΦΑΣ)
- Δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία ημερήσιων αναφορών Ζ που εκδόθηκαν από τον φορολογικό ταμειακό μηχανισμό (σελ.19)
- Το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος από την επιχειρηματική του δραστηριότητα ύψους 1.203,13€ δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του. Από την ελεγκτική επαλήθευση της Α 1293/2019 με α/α 5.....7 (σελ.14,15) αντλήθηκε πληροφόρηση για την καταβολή δόσεων δανείων σε τραπεζικά ιδρύματα συνολικού ποσού 26.914,21€ .

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ελεγχόμενο διάστημα βρισκόταν σε λειτουργία μόνο μία (1) Φ.Τ.Μ. και συγκεκριμένα, η με αριθμ. μητρώου, από την οποία και εκδόθηκαν όλες οι προβλεπόμενες ΑΛΣ. Από τον εν λόγω μηχανισμό προσκομίστηκε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων, ωστόσο ορισμένα απορρίφθηκαν από τον έλεγχο ως μη ευανάγνωστα. Αναφορικά δε με τον έτερο Φ.Τ.Μ. με αριθμ., ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι αυτός είχε τεθεί σε παύση ήδη από το 2012, όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα με αρ. πρωτ./12-09-2012 δήλωση παύσης λειτουργίας του εν λόγω Φ.Τ.Μ. στην Δ.Ο.Υ. Γρεβενών.

Επειδή, στο **άρθρο 4 του Ν. 1809/88** ορίζεται ότι: «1. Ο πωλητής φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων εκδίδει το δελτίο αποστολής ή το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής σε δύο επιπλέον αντίτυπα με την ένδειξη «για τη Δ.Ο.Υ. του αγοραστή», από τα οποία το ένα υποχρεούται να παραδώσει στη Δ.Ο.Υ. αυτή μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία έκδοσής του, επισυνάπτοντας φωτοαντίγραφο του δελτίου ημερήσιας κίνησης «Ζ», εγκατάστασης - έναρξης λειτουργίας του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού. Το άλλο αντίτυπο παραδίδεται στον αγοραστή, ο οποίος υποχρεούται να το παραδώσει στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από τη λήψη του μαζί με τη δήλωση της παραγράφου 2.»

2. Ο αγοραστής ή χρήστης ή κάτοχος υποχρεούται να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. της έδρας που υπάγεται, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, στην οποία αναγράφονται ο τρόπος και η ημερομηνία απόκτησης, τα στοιχεία του οικείου παραστατικού, καθώς και ο ακριβής τόπος (διεύθυνση της έδρας, υποκαταστήματος ή άλλου χώρου), στον οποίο πρόκειται να εγκαταστήσει και να λειτουργήσει τη συγκεκριμένη μηχανή. Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής, όπως μεταφορά σε άλλη εγκατάσταση, παύση δραστηριότητας, πλήρωση μνήμης, αλλαγή κατόχου κ.λ.π. ο ως άνω υπόχρεος δηλώνει τη μεταβολή αυτή μέσα στην πιο πάνω προθεσμία και κατά τον ίδιο τρόπο. Οι αγοραστές ή χρήστες, στην ίδια προθεσμία, υποχρεούνται να προσκομίσουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το βιβλιάριο συντήρησης κάθε καινούργιας φορολογικής ταμειακής μηχανής ή συστήματος προς θεώρηση. Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και στην περίπτωση αντικατάστασης της φυσικής μνήμης της μηχανής. Το βιβλιάριο συντήρησης ακολουθεί το φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα σε κάθε περίπτωση μεταβολής εγκατάστασης του χρήστη ή κατόχου, ο οποίος έχει τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού.

Επειδή, στο **άρθρο 9** της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του **Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

6. Επιτρέπεται στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από άλλες διατάξεις, να διαφυλάττουν τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη, μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, κατά περίπτωση, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού, εφόσον υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζεται από αυτή. Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της χρησιμοποίησής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης».

Επειδή, αναφορικά με το συνυποβληθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφο δήλωσης παύσης της ταμειακής μηχανής με αρ. μητρώου, η Δ.Ο.Υ. Γρεβενών με το με αρ. πρωτ./03.02.2021 (εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 20121 ΕΜΠ) έγγραφό της μας

ενημέρωσε, ότι η φερόμενη ως παραληφθείσα δήλωση Β2 παύσης λειτουργίας Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ουδέποτε κατατέθηκε στο αρμόδιο τμήμα Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. άλλως θα είχε ενημερωθεί το πληροφοριακό σύστημα. Σύμφωνα με την καρτέλα αναζήτησης στοιχείων λειτουργίας φορολογικών ταμειακών μηχανών του πληροφοριακού συστήματος ΝΕΟ TAXIS ο ανωτέρω Φ.Η.Μ. τύπου ΟΤΤΙΜΑ 200 με κάτοχο τον Α.Φ.Μ.και ημερομηνία έναρξης 16.05.2000 είναι ενεργός έως και σήμερα.

Κατόπιν τούτου ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο εν λόγω Φ.Η.Μ. είχε τεθεί σε παύση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία που δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο από την ταμειακή μηχανή με αριθμ. μητρώου επισημαίνεται η υποχρέωση του προσφεύγοντος να διατηρεί και να προσκομίζει στην φορολογική αρχή τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σε αξιοποιήσιμη και αναγνώσιμη μορφή (σχετ. αρθρ. 14 και 24 του Ν. 4174/2013 και 9 του Ν. 4093/2012).

Κατά συνέπεια ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία που είχαν εκδοθεί από την ταμειακή μηχανή με αρ. μητρώου, γιατί αυτή μόνο εξακολουθούσε να είναι σε λειτουργία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν προέκυψαν παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά και ως εκ τούτου δεν ευσταθεί η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την ελλιπή (μη αναλυτική) απεικόνιση κατά την καταχώρηση των λογιστικών στοιχείων εσόδων – εξόδων.

Επειδή, στο **άρθρο 4** της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του **Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλο-γραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.....

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται **διακεκριμένα:**

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α..... 21. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ..

Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση.

Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1026/2018**: «Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ

τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015».

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προκύπτει ότι η απεικόνιση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος κατά το φορολογικό έτος 2014 ήταν ελλιπής, καθώς αυτά δεν καταχωρούνταν διακεκριμένα αλλά συγκεντρωτικά ανά προμηθευτή με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερές το έργο του ελέγχου. Ομοίως και τα έσοδα του προσφεύγοντος καταχωρούνταν συγκεντρωτικά. Η επιβολή προστίμου από την φορολογική αρχή για τις ανωτέρω πλημμέλειες δεν αποτελεί σε κάθε περίπτωση προϋπόθεση για την για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Κατά συνέπεια, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αυτός ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου.

Επειδή, επιπρόσθετα ο προσφεύγων διατείνεται ότι για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών χρησιμοποιήθηκε διαθέσιμο εισόδημα από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και από διάθεση περιουσιακών στοιχείων (κωδ. 787 και 781 αντίστοιχα) και ως εκ τούτου δεν στοιχειοθετείται η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, βάσει της παραγράφου 2 του Ν. 4174/2013, ήτοι λόγω μη επάρκειας του δηλωθέντος εισοδήματος για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 52) ο προσφεύγων ουδέποτε προσκόμισε δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τα αναγραφέντα ποσά στους κωδικούς 781 – Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων (30.000,00€) και 787 Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε (2.000,00€) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2014.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε στο πλαίσιο της παρούσας προσφυγής προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την ύπαρξη των ανωτέρω ποσών. Κατά συνέπεια ορθώς η φορολογική αρχή δεν τα έλαβε υπ' όψιν της κατά τον προσδιορισμό του δηλωθέντος εισοδήματος και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν ήταν δυνατή η πραγματοποίηση της ελεγκτικής επαλήθευσης της μεθόδου κλειστής αποθήκης κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς στην υπό κρίση περίπτωση ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2014 έγινε βάσει συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής ελέγχου (της σχέσης της τιμής

πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών), η οποία, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντος, κρίθηκε ως καταλληλότερη από την φορολογική αρχή και εφαρμόστηκε συμφώνως προς τα οριζόμενα στην Α. 1008/20-01-2020 και στην Ε. 2016/31-01-2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναζήτηση των πραγματικών ακαθαρίστων εσόδων-πωλήσεων με έμμεσο προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις – ακαθάριστα έσοδα, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

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

Επειδή, 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, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο,

είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με την **A1008/2020** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που

ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς και άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε2016/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

.....

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον

όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις....

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε μία σειρά μεθοδολογικών πλημμελειών και παραβάσεων, που αφορούν σε εσφαμένους και μη νόμιμους υπολογισμούς. Ειδικότερα υποστηρίζει ότι σημαντικές ποσότητες των αγορασθέντων κρεάτων κατά το φορολογικό έτος 2014 διατέθηκαν προς μεταπώληση (λιανικές πωλήσεις) στο πλαίσιο της έτερης ασκούμενης δραστηριότητάς του, ήτοι του κρεοπωλείου με ΚΑΔ 47221300 «λιανικό εμπόριο κρέατος», ενεργό ΚΑΔ με έναρξη από 01-12-2008, χωρίς αυτό να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, ούτε από τα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2014 αλλά ούτε και από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε3) προκύπτουν δεδομένα, αναφορικά με την άσκηση της δραστηριότητας του λιανικού εμπορίου κρέατος, έτσι ώστε να αξιολογηθεί το μέγεθος και η συνεισφορά αυτής στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Κατόπιν τούτου, ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων διατείνεται ότι η φορολογική αρχή αγνόησε το γεγονός ότι το κρέας χρησιμοποιείται ως βασική πρώτη ύλη και σε άλλα πωλούμενα είδη – παρασκευάσματα (πιτάτα) που έχουν διαφορετική τιμή πώλησης (μαγειρευτά φαγητά, πιτάτα με κιμά). Επιπλέον δεν έλαβε υπ' όψιν της τις τιμές του τιμοκαταλόγου της περιόδου 2014, που προσκομίστηκε με το υπ' αρ. πρωτ./24-08-2020 υπόμνημα, ούτε τις ποσότητες που καταναλώθηκαν από την 5μελή οικογένειά του.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης κατά την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./18.11.2019 έγγραφο της φορολογικής αρχής, με το οποίο ζητούνταν να παράσχει στοιχεία στον έλεγχο αναφορικά με τον τιμοκατάλογο που χρησιμοποιούσε την υπό κρίση περίοδο, τον προσδιορισμό του κόστους ανά μερίδα πωλούμενου προϊόντος, την τυχόν φύρα του καθώς και το ποσοστό μικτού κέρδους με το οποίο λειτουργούσε η επιχείρηση. Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014 με αναγωγή της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών αυτής, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα φορολογικά στοιχεία αγοράς, τις τιμές του καταλόγου διάθεσής των προϊόντων και τις παραμέτρους παρασκευής των κρεάτων σε προϊόν, σύμφωνα με όσα δήλωσε εγγράφως ο προσφεύγων κατά την ελεγκτική διαδικασία και πριν την έκδοση του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων με το υπ' αρ. πρωτ./20.11.2019 υπόμνημά του. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή στο πλαίσιο του ελέγχου συνέλεξε πληροφορίες αναφορικά με το είδος και το ύψος των αγορών σε είδη κάβας (ποτά – αναψυκτικά) και είδη κρέατος από τους βασικούς προμηθευτές του προσφεύγοντος, καταρτίζοντας αναλυτικούς πίνακες ανά είδος προϊόντος και ανακεφαλαιωτικούς πίνακες με τις αξίες των αγορών. Ακολούθως προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της περιόδου, κάνοντας αποδεκτή μια μείωση των πωλούμενων ειδών λόγω φύρας της τάξεως του 2% για τα ποτά-αναψυκτικά (φιάλες) και του 30% για τα κρέατα. Η μερίδα κρέατος υπολογίστηκε στα 200γρ. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση ειδών κάβας ύψους 24.791,00€ (χωρίς ΦΠΑ) και ακαθάριστα έσοδα από διάθεση παρασκευασμάτων με πρώτη ύλη το κρέας ύψους 87.663,00€ (χωρίς ΦΠΑ), ήτοι συνολικά ακαθάριστα έσοδα χωρίς ΦΠΑ, για τη χρήση 2014, ύψους 112.454,00€ και κατόπιν στρογγυλοποίησης, 112.450,00€.

Επειδή, ο τιμοκατάλογος που προσκόμισε ο προσφεύγων μετά τη ολοκλήρωση του ελέγχου (στο στάδιο του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013) ορθώς δεν αξιοποιήθηκε από τον έλεγχο αφενός διότι διαφοροποιούνταν σε σχέση με τον τιμοκατάλογο που είχε επιδείξει αρχικά και αφετέρου διότι αυτός ήταν χειρόγραφος, χωρίς να αποδεικνύεται η εγκυρότητα και η συσχέτισή του με το φορολογικό έτος από κανένα άλλο στοιχείο.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή δεν αξιοποίησε τα δεδομένα (τον τιμοκατάλογο) που προσκόμισε στο πλαίσιο του ελέγχου δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

Επειδή, και ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπ' όψιν της την καθημερινή σίπιση της οικογένειας, τα κεράσματα και τις οικογενειακές εκδηλώσεις, εξαιρώντας τις αντίστοιχες ποσότητες ειδών προς πώληση, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, στο βαθμό που για τις εν λόγω ανάγκες δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχα στοιχεία αυτοπαράδοσης (σχετ. υπουργική απόφαση Π. 7475/07.11.86)

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι αναφορικά με το κρέας ως βασική πρώτη ύλη, ο έλεγχος κατά τρόπο αυθαίρετο, ατεκμηρίωτο και αναπαισιόγητο, υπολόγισε μερίδα ψημένου κρέατος 200 γρ., ενώ ρητά είχε δηλωθεί ότι οι μερίδες της επιχείρησης κυμαίνονταν σε περίπου 350 γρ. Επιπλέον, εξίσου αυθαίρετα, αόριστα, γενικόλογα και αναπόδεικτα υπολόγισε φύρα 30% αποκλειστικά και μόνο με βάση την απώλεια βάρους του νωπού κρέατος λόγω ψησίματος στη σχάρα ή στη σουβλα ή βρασμού. Σύμφωνα με την σχετική ανάλυση που παραθέτει στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή η φύρα ξεπερνά το 45%, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα στάδια προετοιμασίας ενός γεύματος (τεμαχισμό, αποθήκευση και συντήρηση του με ψύξη σε ψυκτικό θάλαμο ή και σε κατάψυξη, θερμική επεξεργασία του με ψήσιμο στα κάρβουνα, σε σουβλές και σχάρα, και με μαγείρεμα, στάδιο σερβιρίσματος – μεριδοποίησης). Αναφορικά με την προσδιορισθείσα φύρα στα είδη κάβας ισχυρίζεται ότι το εκτιμηθέν από τον έλεγχο ποσοστό του 2% είναι μικρό και αυθαίρετο, καθώς δεν ελέγχθηκε και δεν αξιολογήθηκε η ημερομηνία λήξεως έκαστου είδους – προϊόντος.

Επειδή, αναφορικά με την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο φύρα (στα είδη κάβας και κρέατος) ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν δύναται να γίνει αποδεκτός, καθότι καταρχάς είναι αόριστος στο βαθμό που δεν προσδιορίζεται συγκεκριμένο ποσοστό φύρας ανά είδος. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπ' όψιν τη μη ευπάθεια των ειδών κάβας, την πολυετή λειτουργία της επιχείρησης (και πείρα του προσφεύγοντος) και τη φύση αυτής (συνεχής - μη εποχική δραστηριότητα) κρίνουμε ορθό τον περιορισμό του ποσοστού φύρας από τον έλεγχο στο 2% για τα είδη της κάβας και σε 30% για τα είδη κρέατος, οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν στηρίζονται σε στοιχεία της επιχείρησής αλλά σε τρίτες πηγές.

Επειδή, πράγματι κατά το στάδιο προσδιορισμού του βάρους των μερίδων ο έλεγχος βασίστηκε κατά κύριο λόγο σε παραδοχές και όχι σε συγκεκριμένες διαπιστώσεις, που να προκύπτουν από τα δεδομένα της επιχείρησης ή από τρίτες πηγές. Ωστόσο, το προσδιορισθέν από τον έλεγχο βάρος ανά μερίδα είναι σύμφωνο με τα δεδομένα της κοινής πείρας και πολύ ανώτερο του προβλεπόμενου, βάσει του άρθρου 153 της κωδικοποιημένης αγορανομικής διάταξης 7/2009, η οποία καθόριζε το βάρος των ψητών κρεάτων που προσφέρονται προς κατανάλωση από εστιατόρια- ψητοπωλεία ανά μερίδα σε 125 γρ).

Τυχόν δε υιοθέτηση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος (αναφορικά με το ποσοστό της φύρας και το μέγεθος των μερίδων) θα είχε ως αποτέλεσμα τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα να υπολείπονται σημαντικά έναντι των δηλωθέντων από αυτόν.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος περιορίστηκε στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από την διάθεση παρασκευασμάτων που έχουν σαν πρώτη ύλη το κρέας και δεν προχώρησε στον υπολογισμό εσόδων και από την πώληση λοιπών παρασκευασμάτων όπως σαλάτες και λοιπά

ορεκτικά. Κατά την ολοκλήρωση δε του ελέγχου έγινε σύγκριση μεταξύ των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων (στα οποία συμπεριλήφθηκαν μόνο παρασκευάσματα με πρώτη ύλη το κρέας καθώς και τα είδη κάβας) με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων στα οποία συμπεριλαμβάνονταν και τα λοιπά παρασκευάσματα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2020 έκθεση μερικού ελέγχου επιβολής προστίμων και επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./08.09.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και μεθοδολογικών πλημμελειών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **9§2 του Ν. 4174/2013**: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **54 του Ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε το υπό κρίση έτος 2014: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:..... θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.....2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης

ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ...».

Επειδή, η ανωτέρω περίπτωση θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 καταργήθηκε με το άρθρο 3§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, με έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, στις 17-10-2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του ν. 4174/2013 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 3β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες διαδικαστικές παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο *προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **55§2 του Ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή, στο άρθρο **7§§ 3& 5 του Ν. 4337/2015** ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) β) γ) δ) ε) 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) 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170)».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1252/2013:** «η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ') 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015..... 3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις:
α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος αφού προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014, με βάση την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, στο ποσό των 112.450,00€ επέβαλε τις κυρώσεις του άρθρου 54§1θ &2γ του Ν. 4174/2013 για την μη έκδοση 1.276 φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας ύλης ύψους 47.035,07€ (112.450,00€- ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης 65.414,93€). Ο αριθμός των μη εκδοθεισών αποδείξεων προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού της

μέσης αξίας ανά Α.Λ.Σ. στο ποσό των 36,85€ (Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 64.123,16€/ πλήθος εκδοθεισών ΑΛΣ 1740 κατά το έτος 2014) και διαίρεσης της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 47.035,07€ με αυτό ($47.035,07\text{€} / 36,85\text{€} = 1.276$ αποδείξεις).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή ορθώς, καταρχήν έκρινε ότι έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο φορολογικό έτος 2014, δεδομένου ότι η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, που εφαρμόστηκε στην εν λόγω περίπτωση, είναι άμεσα συνυφασμένη με την επιχειρηματική δραστηριότητα του εκάστοτε ελεγχόμενου, καθώς προσδιορίζει ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος και φορολογητέες εκροές στην φορολογία του Φ.Π.Α. Ωστόσο, ο προσδιορισμός του αριθμού των μη εκδοθεισών αποδείξεων βάσει της μέσης τιμής πώλησης είναι αυθαίρετος στο βαθμό που δεν προβλέπεται από συγκεκριμένη διάταξη ή εγκύκλιο.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεδομένης την αδυναμίας εξεύρεσης του πλήθους των μη εκδοθεισών αποδείξεων, όφειλε να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015 και να επιβάλει την κύρωση του 25% επί της αποκρυβείσας αξίας και όχι τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ήτοι ποσό 11.758,76€ ($47.035,07\text{€} * 25\%$).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου καταλογισμού της παράβασης γίνεται αποδεκτός σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό.

Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου. [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, [...]»

Επειδή, στο άρθρο 58 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς.»

Επειδή, στο άρθρο **58Α παρ 2** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.[...].».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1252/20-11-2015** της ΓΓΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 - 62) και ως προς τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 διευκρινίστηκε ότι: «α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). [...] Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση.[...] Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. [...] Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς.[...] Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο και ειδικότερα, με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. [...] Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων [...] - μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα[...].».

Επειδή, ως ανακριβής δήλωση, στη φορολογία του Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 αλλά και του άρθρου 58 του ίδιου νόμου, (πριν την εφαρμογή στις 17/10/2015 του άρθρου 58Α) χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α. και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν.4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς ή ελλιπούς δήλωσης εισοδήματος, Φ.Π.Α. ή άλλου φορολογικού αντικειμένου (πλην της φορολογίας Κεφαλαίου), από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), δεν επιβάλλεται πρόστιμο διότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω η επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ του έτους 2014, από την οποία ωστόσο δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από τις παρ. 1^α και 2^α του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης, λόγω του ότι εκλείπει η γενεσιουργός αιτία (νόμιμη βάση) για την επιβολή του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./08.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.και την τροποποίηση της υπ' αριθ./08.09.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./08.09.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μη έκδοση 1276 αποδείξεων λιανικών συναλλαγών	30.000,00€	11.758,76€	-18.241,24€
Μη υποβολή για το 3 ^ο τρίμηνο του 2014 κατάστασης πελατών-προμηθευτών	100,00€	100,00€	0,00€
Υποβολή ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 4ου τριμήνου 2014	100,00€	0,00€	-100,00€
ΣΥΝΟΛΟ	30.200,00€	11.858,76€	18.341,24€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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