



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.12.2022

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

Αριθμός απόφασης: 2340

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. κατά της έκθεσης μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, η οποία συντάχθηκε

δυνάμει της υπ' αρ.2021 εντολής του Προϊσταμένου της και καθ' ερμηνεία κατά των ακόλουθων πράξεων:

α) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2022

β) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019

γ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

δ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

ε) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2018

στ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018

ζ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018

η) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018

θ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2019

ι) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2019

ια) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2019

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

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

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και ασκείται παραδεκτώς από τον ανωτέρω, 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.**2022** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων των φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019 για διάστημα τουλάχιστον πέντε ετών από την λήξη του αντίστοιχου έτους, εντός του οποίου υπήρχε η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^η & 2^ε του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθ.**2022** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.569,72€ (784,86*200%), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών της επιχείρησής του (ταβέρνας- ενοικιαζόμενων δωματίων), α) στο φορολογικό έτος 2018 συνολικής καθαρής αξίας 5.305,17€, πλέον Φ.Π.Α 689,67€ και β) στο φορολογικό έτος 2019 συνολικής καθαρής αξίας 732,28€, πλέον Φ.Π.Α 95,19€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 6, 8, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 9.390,44€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 4.695,22€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.318,50€, ήτοι συνολικό ποσό 15.404,16€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (για το κεντρικό κατάστημα– ταβέρνα) σε συνδυασμό με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου (για το υποκατάστημα- ενοικιαζόμενα δωμάτια), κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, σε 176.810,07€, έναντι 139.928,11€ βάσει δήλωσης.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 9.732,58€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 4.866,29€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.320,93€, ήτοι συνολικό ποσό 15.919,80€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (για το κεντρικό κατάστημα – ταβέρνα) σε συνδυασμό με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου (για το υποκατάστημα- ενοικιαζόμενα δωμάτια), κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, σε 185.696,67€, έναντι 148.390,37€ βάσει δήλωσης β) προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 285,00€.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής

προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 137,48€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 68,74€, ήτοι συνολικό ποσό 206,22€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 17.461,27€, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 358,65€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 179,33€, ήτοι συνολικό ποσό 537,98€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 48.313,06€, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 193,54€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 96,77€, ήτοι συνολικό ποσό 290,31€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 43.389,26€, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 7.578,43€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 3.789,22€, ήτοι συνολικό ποσό 11.367,65€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 72.567,23€, με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 36,24€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 18,12€, ήτοι συνολικό ποσό 54,36€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 47.178,98€, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 55,50€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 27,75€, ήτοι συνολικό ποσό 83,25€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 57.221,51€, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής

προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 442,99 και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 8.338,22€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 3.776,68€, ήτοι συνολικό ποσό 12.114,90€, κατόπιν προσδιορισμού α) των φορολογητέων εκροών σε 68.114,51€, με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 10.06.2022 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Φ.Δ.-Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, σε εκτέλεση της υπ' αρ.2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο των ελεγκτικών επαληθεύσεων, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στην φορολογική αρχή μετά από σχετική πρόσκληση), και σύμφωνα με τα δεδομένα του προσφεύγοντος επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, σε συνδυασμό με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, οι οποίες προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Ο έλεγχος δύναται μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων να υπολογίσει τα αποτελέσματα που αναγράφονται στα βιβλία εσόδων – εξόδων της επιχείρησης, αναιρώντας το πρόστιμο της μη διαφύλαξης των φορολογικών αρχείων ύψους 2.500,00€.
- 2) Αυθαίρετος και αναξιόπιστος ο υπολογισμός του ποσοστού συντελεστή μικτού κέρδους. Το ποσοστό φύρας στα ποτά και αναψυκτικά είναι άνω του 15% και για τα υπόλοιπα τρόφιμα άνω του 20%.
- 3) Η εφαρμογή του ποσοστού προστίμου 200% στα φορολογικά έτη 2017-2018 είναι εσφαλμένη.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*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, στο άρθρο 13§2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 (ΕΛ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.: «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, με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται

αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ.: «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:..... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: «..... ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.....».

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, στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από 10.06.2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018-2019 της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου η φορολογική αρχή συνέταξε και ανήρτησε ηλεκτρονικά (μέσω e-κοινοποίησης) στις 10-01-2022 στο «λογαριασμό» της προσφεύγουσας επιχείρησης στο taxisnet το υπ' αριθμ./10-01-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, με το οποίο ζήτησε να τεθούν στη διάθεσή της τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2019, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τα έτη αυτά. Το ανωτέρω αίτημα παροχής υπηρεσιών αναγνώσθηκε αυθημερόν στις 10.01.2022, ημερομηνία που συντελέστηκε και η επίδοσή τους, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 και την ΠΟΛ. 1125/07-05-2014.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στη ανωτέρω πρόσκληση, έθεσε στη διάθεσή του ελέγχου τα λογιστικά βιβλία των ελεγχόμενων ετών καθώς και το σύνολο των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών των φορολογικών ετών 2018 και 2019, για τα οποία συντάχθηκε σχετική απόδειξη παράδοσης. Δεν προσκομίστηκαν ωστόσο στον έλεγχο το σύνολο των φορολογικών στοιχείων για τα έτη 2016-2017, καθώς και τα εκδοθέντα από την επιχείρηση παραστατικά για τις χονδρικές πωλήσεις καθώς και για την λιανική και χονδρική παροχή υπηρεσιών, ήτοι τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για τα έτη 2018-2019. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με την δήλωση του προσφεύγοντος ότι τα στοιχεία πετάχτηκαν κατά την ανακαίνιση του καταστήματος, είχε ως συνέπεια την επιβολή της κύρωσης από την φορολογική αρχή της μη διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων των φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019 (αρ. 54 παρ. 1^η & 2^ε Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, το γεγονός ότι η φορολογική αρχή έχει την δυνατότητα να επαληθεύσει ως ένα βαθμό τα δεδομένα που προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) του προσφεύγοντος, μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, δεν τον απαλλάσσει από την υποχρέωση διαφύλαξης του συνόλου των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων για τουλάχιστον 5 έτη από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπήρχε η υποχρέωση υποβολής δήλωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση του αρ. 54 παρ. 1^η & 2^ε του Κ.Φ.Δ. ύψους 2.500,00€ περί μη διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων των

φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 Κ.Φ.Δ «*.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 Κ.Φ.Δ. 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, σύμφωνα με την Α 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 Ν. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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. 4172/2013.2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών

που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, 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, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 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. 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) 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. 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 κατά την 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...

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 την Α1008/2020 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 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.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύνανται 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 με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται ότι: «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. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

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 ακούοντως 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, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, για το φορολογικά έτη 2018-2019 εξέδωσε την υπ’ αρ.2021 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος. Ακολουθώντας, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της για την υπό κρίση περίοδο, βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου βάσει έμμεσων τεχνικών, προκειμένου να εξακριβωθούν τα πραγματικά φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης του στα εν λόγω έτη.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (υπ’ αρ.....2019 &2019 Π.Ε.Π.), με αποτέλεσμα να πληρούται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Περαιτέρω, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα εκδοθέντα από την επιχείρηση παραστατικά για τις χονδρικές πωλήσεις καθώς και για την λιανική και χονδρική παροχή υπηρεσιών των εν λόγω ετών κρίθηκε ότι πληρούται εν προκειμένω και η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, λαμβάνοντας υπόψη τις κείμενες διατάξεις , εξετάζοντας τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος και ύστερα από την έγκριση του Προϊσταμένου της (σχετ. η από2022 απόφαση), προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου (για την δραστηριότητα της εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων) και με την μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' παρ. 1 άρθρου 27 του ν.4174/2013) για την κύρια δραστηριότητα της εκμετάλλευσης της ταβέρνας.

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την συχνότητα αγοράς των προϊόντων και των πρώτων υλών καθώς και τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας των καταστημάτων εστίασης και με σκοπό να μην αδικηθεί ο προσφεύγων σε ότι αφορά την αναγνώριση ενός ποσοστού φύρας που προσεγγίζει τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας, αναγνώρισε ένα ενιαίο ποσοστό φύρας ύψους 10% για το σύνολο των προϊόντων, πλην των κρεατικών, των οποίων η φύρα προσδιορίστηκε σε πολύ

μεγαλύτερο ποσοστό (25%-30%), σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 11631/15.03.2022 υπόμνημα του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αυθαίρετος και αναξιόπιστος ο υπολογισμός του ποσοστού συντελεστή μικτού κέρδους και ότι το ποσοστό φύρας στα ποτά και αναψυκτικά είναι άνω του 15% και για τα υπόλοιπα τρόφιμα άνω του 20%, λόγω λήξης ή αλλοίωσης αυτών καθώς και κατόπιν ποσοτήτων που απορρίπτονται λόγω της μη ζήτησής τους από τους πελάτες.

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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 δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με τις καταστροφές ληγμένων, αλλοιωμένων ή μη διατεθειμένων ποσοτήτων τροφίμων και ποτών όπως, πρωτόκολλα καταστροφής ή άλλα στοιχεία. Περαιτέρω, ουδέποτε διενήργησε σχετικές λογιστικές καταχωρήσεις στα απλογραφικά του βιβλία.

Επειδή η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων δεν δύναται εν προκειμένω να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου, αναφορικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή για τα φορολογικά έτη 2018-2019.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες,

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναξιόπιστου ο υπολογισμού του ποσοστού συντελεστή μικτού κέρδους και μεγαλύτερου ποσοστού φύρας από το προσδιορισθέν απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:
1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που

θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. **Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης,** επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. και διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με κατώτερο ύψος αυτού

τα 250€ ή 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, προβλέπεται πρόστιμο επαυξημένου ποσοστού επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και επαυξημένα κατώτερα όρια αυτού, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, αφορά στην διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, η αφετηρία της προθεσμίας για την εκ νέου διάπραξη (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια της δράσης των φορολογικών οργάνων. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, από το σύστημα Taxis και τα στοιχεία του φακέλου προέκυψαν τα ακόλουθα:

Σε επιτόπιο έλεγχο, που διενεργήθηκε το 2018 από την Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 08/10/2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 6, 8, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€, με την υπ' αριθ.2019

...../6.02.2019) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ερειδόμενη στην από2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, που του κοινοποιήθηκε στις 01.03.2019.

Σε μεταγενέστερο χρόνο εντός του έτους 2019 σε επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΛΑΡΙΣΑΣ διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-25/03/2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 6, 8, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00€, καθ' υποτροπή, με την υπ' αριθ./2019 (...../03.06.2019) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ερειδόμενη στην από2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΛΑΡΙΣΑΣ, που του κοινοποιήθηκε στις 22.06.2019.

Με την υπό κρίση υπ' αριθ.2022 πράξη, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.569,72€ (784,86*200%), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών της επιχείρησής του (ταβέρνας- ενοικιαζόμενων δωματίων), α) στο φορολογικό έτος 2018 συνολικής καθαρής αξίας 5.305,17€, πλέον Φ.Π.Α 689,67€ και β) στο φορολογικό έτος 2019 συνολικής καθαρής αξίας 732,28€, πλέον Φ.Π.Α 95,19€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 6, 8, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014. Δεδομένου δε ότι η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο φορολογικό έτος 2018 έλαβε χώρα σε χρόνο προγενέστερο των ημερομηνιών έκδοσης των προαναφερθεισών πράξεων (06.02.2019 & 03.06.2019 αντίστοιχα) η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα επέβαλε στον προσφεύγοντα καθ' υποτροπή κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 εδαφ. γ' του Κ.Φ.Δ. δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Αντίθετα όσον αφορά την διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο φορολογικό έτος 2019, ο χρόνος διάπραξης αυτής είναι μεταγενέστερος του χρόνου έκδοσης των υπ' αρ./2019 (.....6.02.2019) &2019 (.....03.06.2019) πράξεων και επομένως, η ελεγκτική αρχή ορθώς επέβαλε στον προσφεύγοντα το προβλεπόμενο από το άρθρο 58^Α παρ. 1 εδαφ. γ' του Κ.Φ.Δ. πρόστιμο καθ' υποτροπή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

α) την τροποποίηση της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και

β) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων:

i) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2022

ii) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

- iii) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019
- iv) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2018
- v) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018
- vi) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018
- vii) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018
- viii) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2019
- ix) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2019
- x) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2019.

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων των φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019 (Πρόστιμο παρ. 1 ^η & 2 ^ε αρ. 54 Κ.Φ.Δ.)	2.500,00€

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων φορολογικού έτους 2019

Είδος παράβασης	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη έκδοση φορολ. στοιχείων στα φορολογικά έτη 2018-2019 καθαρής αξίας 39.673,22€ πλέον Φ.Π.Α. 784,86€	1.569,72€	535,21€	-1.034,51€

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	9.390,44€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	4.695,22€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.318,50€
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.404,16€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	9.732,58€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	4.866,29€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.320,93€
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.919,80€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	137,48€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.	68,74€
Σύνολο φόρου για καταβολή	206,22€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	358,65€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.	179,33€

Σύνολο φόρου για καταβολή	537,98€
----------------------------------	----------------

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	193,54€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.	96,77€
Σύνολο φόρου για καταβολή	290,31€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	7.578,43€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	3.789,22€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.367,65€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	36.24€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.	18,12€
Σύνολο φόρου για καταβολή	54,36€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	55,50€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.	27,75€

Σύνολο φόρου για καταβολή	83,25€
----------------------------------	---------------

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό για καταβολή
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	442,99€
Διαφορά φόρου	8.338,22€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του Κ.Φ.Δ.	3.776,68€
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.114,90€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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.