



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 27/05/2019
Αριθμός απόφασης:1366

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... **ΤΟΥ**» με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά των : α) με αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012) και β) με αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... **ΤΟΥ**» με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 17.571,25 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 16.481,83 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 1.458,59 €, ήτοι, συνολικό ποσό **35.511,67 €**.

Με την αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 21.116,83 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 19.807,59 €, ήτοι, συνολικό ποσό **40.924,42 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δυνάμει της με αριθμ./2017 εντολής ελέγχου. Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/12/2018 σχετικές εκθέσεις, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα θεωρημένα βιβλία που τήρησε κατά τη χρήση 2012, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (φορτωτικές) που εξέδωσε, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, καθότι ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα, στη φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, και τις φορολογητέες εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη συνδρομή προϋποθέσεων ανεπάρκειας και ανακρίβειας των βιβλίων – έλλειψη σαφούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Εσφαλμένος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων.
2. Εφαρμογή ευμενέστερου νόμου – εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και συνδρομής προϋποθέσεων ανακρίβειας των βιβλίων :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013-ΦΕΚ Α 170/26-7-2013), στο **άρθρο 72**, ορίζει ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα...». Στο **άρθρο 23**, ότι : «.....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.....». Στο **άρθρο 34** 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». Στο **άρθρο 64**, ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά,

συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 -ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), όπως αυτός ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση 2012, προέβλεπε **στο άρθρο 2** τα εξής : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...». Στο **άρθρο 30**, ότι: 1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε τίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. [...]. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από

τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3. ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....».

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως αυτός ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση 2012, προέβλεπε **στο άρθρο 30**, ότι : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:.... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Στο **άρθρο 32**, ότι : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και

Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων: α..... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β), γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ) Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας -ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) ορίζεται ότι : «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον

προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1087/2005, παρέχονται οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων» καθώς και για λοιπά θέματα ελέγχου, ορίζεται μεταξύ άλλων, στην ενότητα λοιπά θέματα ελέγχου, ότι : «Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών- εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης. Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%..... **Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι σε περιπτώσεις επιτηδευματιών με δραστηριότητα τόσο πώλησης εμπορευμάτων ή μεταποίησης όσο και παροχής υπηρεσιών (μικτές επιχειρήσεις), εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004 που επισύρουν μεν ανακρίβεια των βιβλίων αλλά αδιαμφισβήτητα και αποδεδειγμένα αφορούν αποκλειστικά μόνο τη μία από τις παραπάνω δραστηριότητες, τότε προσαυξάνονται κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/2004, όπως πλέον αυτές ισχύουν, οι Μ.Σ.Κ.Κ. και για τις δύο δραστηριότητες, προκειμένου κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις να προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη, αλλά σε ότι αφορά τα ακαθάριστα έσοδα, προσαυξάνονται**

κατά 4 ή 8%, κατά περίπτωση, τα ακαθάριστα έσοδα μόνο της δραστηριότητας αυτής που σχετίζεται με τη διαπιστωθείσα ως άνω παράβαση.

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής :

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα το , με κύριο αντικείμενο τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία και δευτερεύουσες δραστηριότητες τις υπηρεσίες ενοικίασης λεωφορείων, οδικών μεταφορών εμπορευμάτων με φορτηγά δημοσίας χρήσης, ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων, χονδρικό εμπόριο σιτηρών, χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών, ταχυμεταφορές εγγράφων, υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία. Κατόπιν της/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση που διατηρεί ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), στα πλαίσια του οποίου συντάχθηκαν οι από 19-12-2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου. Συγκεκριμένα από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα θεωρημένα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (φορτωτικές). Προσκόμισε στον έλεγχο μόνο αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις του βιβλίου εσόδων – εξόδων του κεντρικού (ψητοπωλείο με διεύθυνση στο Μέτσοβο) και του υποκαταστήματος (φορτηγά δημοσίας χρήσεως με αρ. κυκλοφορίας , , και). Από την επεξεργασία των αναλυτικών καταστάσεων, τις προσκομισθείσες στον έλεγχο φορτωτικές, αλλά και από τις διασταυρώσεις που διενεργήθηκαν σε τρίτους, προέκυψε ότι δεν καταχωρήθηκαν στις αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις συνολικά 93 φορτωτικές, όπως αυτές αποτυπώνονται στην 5^η στήλη του πίνακα 1 της σελίδας 7 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Από τις 93 αυτές φορτωτικές που δεν καταχωρήθηκαν στις αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις, ο έλεγχος μπόρεσε να προσδιορίσει την αξία μόνο των 33 φορτωτικών (εκ των οποίων 12 προσκόμισε ο ελεγχόμενος και 21 μέσω διασταυρώσεων τρίτων), συνολικής αξίας 14.247,61 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 3.275,97 €, όπως αναλυτικά περιγράφεται, ανά φορτηγό, στους πίνακες 2, 3 και 4 των σελίδων 8 και 9 της από 19/12/2018 σχετικής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Επίσης, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι μη νομίμως η επιχείρηση εξέπεσε το φόρο από δαπάνες για προμήθεια καυσίμων, καθώς στα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος. Λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων και η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του ελεγχόμενου ανακριβή, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.. Στη συνέχεια και κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα, στη φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικά. Ακολουθώντας, ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εκροές με βάση το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εισοδήματος για την υπό κρίση

χρήση και καταλόγισε την προκύπτουσα διαφορά του Φ.Π.Α., καθώς και τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις του 4509/2017.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι η φορολογική αρχή, ως έχουσα το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν προσδιόρισε και δεν απέδειξε τον αριθμό των φορτωτικών που δεν καταχωρήθηκαν στις αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις, δεδομένου ότι κατά παραδοχή της, διαπίστωσε ως αποκρυβείσες μόνο τις 21 φορτωτικές εκδόσεως του από διασταυρώσεις που διενήργησε σε τρίτους και τις 12 φορτωτικές που εκ παραδρομής δεν είχε καταχωρήσει στις ως άνω καταστάσεις. Επίσης, υποστηρίζει ότι από τις αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις, προκύπτει η καταχώριση τουλάχιστον 700 φορτωτικών και ως εκ τούτου είναι ευχερής ο έλεγχος και χωρίς την προσκόμιση των στελεχών των φορτωτικών. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, ενώ αναγνώρισε το σύνολο των εσόδων που ήταν καταχωρημένα στις αναλυτικές καταστάσεις, αναπιολόγητα δεν αναγνώρισε έξοδα ύψους 6.989,20 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 1.607,79 €. Κατά συνέπεια προσθέτει, ότι από το συνδυασμό των αναλυτικών καταστάσεων, των προσκομισθέντων φορτωτικών και των διασταυρώσεων του ελέγχου, η φορολογική αρχή έπρεπε να περιοριστεί αποκλειστικά και μόνο στο λογιστικό προσδιορισμό, λαμβάνοντας υπόψη την αποκρυβείσα αξία των 14.247,61€ και μόνο, καθώς δε συντρέχει καμία περίπτωση ανεπάρκειας και ανακρίβειας των βιβλίων. Εξάλλου, από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων δεν αρκεί οποιαδήποτε πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής. Για τους ανωτέρω λόγους θα πρέπει οι προσβαλλόμενες πράξεις να ακυρωθούν.

Τέλος, επικαλείται ότι σε κάθε περίπτωση, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο είναι εσφαλμένος. Και τούτο, διότι, αποδίδεται πλημμέλεια και ανακρίβεια από τη μη καταχώριση εξήντα (60) φορτωτικών στις τηρούμενες αναλυτικές καταστάσεις, οι οποίες αφορούν μόνο την επαγγελματική δραστηριότητα σχετικά με την εκμετάλλευση φορτηγών αυτοκινήτων (κωδ. αρ. επαγγέλματος 7103^α). Απεναντίας, ουδεμία πλημμέλεια ή ανακρίβεια διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στις καταχωρίσεις των εσόδων και εξόδων για την επαγγελματική του δραστηριότητα ψητοπωλείο (κωδ. επαγγέλμ. 9020). Παρά ταύτα, κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων ο έλεγχος προσδιόρισε εξωλογιστικά και τα εισοδήματά του από την ανωτέρω δραστηριότητα του ψητοπωλείου, ενώ δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο η ακρίβεια των λογιστικών του καταχωρήσεων για τη δραστηριότητα αυτή και κατ' επέκταση τα δηλωθέντα έσοδα από αυτή.

Επειδή με βάση τα πορίσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις από 19/12/2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α, η φορολογική αρχή κατέληξε στη κρίση περί

ανακρίβειας των βιβλίων στηριζόμενη πρωτίστως στο γεγονός της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων και δευτερευόντως στη μη καταχώριση των 93 φορτωτικών.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 1038/2011), η παράλειψη εκ μέρους της εταιρίας να προσκομίσει και να επιδείξει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς την περίπτωση της μη τηρήσεως διαφυλάξεως λογιστικών βιβλίων και ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως και κατά συνέπεια, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Ενόψει των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη : α) τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, σύμφωνα με τις οποίες οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά και β) το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, γεγονός που καθιστά αποδεδειγμένως αδύνατη οποιαδήποτε διασταύρωση και διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και δικαιολογεί το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών και την προσφυγή από τη φορολογική αρχή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος, αναιτιολόγητα δεν αναγνώρισε έξοδα ύψους 6.989,20 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 1.607,79 €, προβάλλεται αβάσιμα εν προκειμένω, δεδομένου ότι στην σελίδα 14 της από 19/12/2018 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., αναγράφεται, ότι οι ανωτέρω δαπάνες που αφορούσαν σε αγορά καυσίμου, απορρίφθηκαν από τον έλεγχο, διότι δεν αναγράφεται στις αποδείξεις λιανικής, ο αριθ. κυκλοφορίας του οχήματος, κατ εφαρμογή του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1091/2010.

Επειδή, στη συνέχεια ο προσφεύγων αμφισβητεί το ύψος των προσδιορισθέντων, από τον έλεγχο, των ακαθαρίστων εσόδων ως προς τη δραστηριότητα του ψητοπωλείου, καθότι, ουδεμία πλημμέλεια ή ανακρίβεια διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στις καταχωρίσεις των εσόδων και εξόδων για την επαγγελματική του αυτή δραστηριότητα, κρίνεται ότι, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην ΠΟΛ. 1087/2005, δεν τίθεται ζήτημα προσαύξησης κατά 4% των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης ως προς τη δραστηριότητα αυτή και συνεπώς ο ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός ως προς το σκέλος αυτό. Κατόπιν τούτου τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης επαναπροσδιορίζονται ως εξής :

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας ψητοπωλείου - κεντρικό	37.176,76
Σύνολο ακαθαρίστων παροχής υπηρεσιών (υποκατάστημα)	159.516,70

Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	14.247,61
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών	173.764,31
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών (8%)	13.901,14
σύνολο ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών	187.665,45
γενικό σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	224.842,21

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

Ακαθάριστα έσοδα Χ Σ.Κ.Κ. (9020- ψητοπωλείου 16% + 16 χ 80%) (37.176,76 Χ 28,80 %)	10.706,91
Ακαθάριστα έσοδα Χ Σ.Κ.Κ. (7103 ^α -εκμετάλλευση φορτηγών αυτ/των 15% + 15 χ80% = 27 %) (187.665,45 Χ 27%)	50.669,67
Σύνολο	61.376,58

Ως προς τον ισχυρισμό της εφαρμογής του ευμενέστερου νόμου, επισημαίνονται τα εξής :

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται τα εξής :

- κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος υπολόγισε τα καθαρά κέρδη του, με την εφαρμογή του προβλεπόμενου Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), προσαυξημένου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και προέβη στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με βάση τις διατάξεις αυτές. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) καταργήθηκαν στο σύνολό τους οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992. Εν συνεχεία ο ν. 4110/2013 τροποποίησε το ως άνω άρθρο 32 του ν. 2238/1994, ο οποίος περαιτέρω καταργήθηκε εξ ολοκλήρου με το ν. 4172/2013, το οποίο προβλέπει στην παρ. 25 του άρθρου 72, ότι : « Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.». Με το ν. 4172/2013, καταργήθηκε η δυνατότητα του εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών του, ο οποίος προβαίνει δυσμενέστερος για εκείνον και προβλέπεται μόνο η δυνατότητα του λογιστικού προσδιορισμού αυτών. Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αλλά και την ΠΟΛ. 1050/2014, καθορίζεται ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου και για τις υποθέσεις για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος παραμένουν ανέλεγκτες. Συνεπώς, αφού ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν τέθηκαν στη διάθεσή του, τα στελέχη και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (φορτωτικές) και δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία εσόδων – εξόδων του κεντρικού και του υποκαταστήματος, όφειλε να προβεί στη διενέργεια του ελέγχου με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων.

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

Επειδή, περαιτέρω έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣΤΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ.-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣΤΕ 2402/2010 7μ.).

Τέλος, προς τον ισχυρισμό, περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, επισημαίνονται τα εξής : Με τις παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου 49 του προσφάτως ψηφισθέντα Ν 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Ν 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως εξής: «1. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται

επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων.»

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, στις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως αυτές προσδιορίζονται στην παράγραφο 2 ως άνω, εφαρμόζεται αναδρομικά το πρόστιμο που προβλέπεται από την ευνοϊκότερη για το φορολογούμενο διάταξη.

Αξίζει να σημειωθεί ότι υπό το προγενέστερο καθεστώς του Ν 2523/1997, ο πρόσθετος φόρος στη φορολογία εισοδήματος, ανερχόταν: (α) επί εκπρόθεσμης δήλωσης σε ποσοστό 1% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης (β) επί ανακριβούς δήλωσης σε ποσοστό 2% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας για κάθε μήνα καθυστέρησης και (γ) επί μη υποβολής δήλωσης σε ποσοστό 2,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης, επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο φορολογούμενος, λόγω μη υποβολής δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης και για το Φ.Π.Α. τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονταν σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάντισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης. Τα ποσοστά των προσθέτων φόρων μπορούσαν να ανέλθουν σε ποσοστό έως 120% σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις. Εντούτοις, με την εισαγωγή του ΚΦΔ (Ν 4174/2013) τα πρόστιμα επανακαθορίστηκαν. Ενδεικτικά, οι ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 58 του Ν 4174/2013², όπως ισχύουν τροποποιημένες με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν 4337/2015, προβλέπουν ότι: (α) το πρόστιμο επί ανακριβούς δήλωσης υπολογίζεται ανάλογα με το ποσό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και του φόρου κατόπιν διορθωτικού προσδιορισμού και υπόκειται σε πρόστιμο 10% επί του ποσού της διαφοράς από 5% έως 20%, σε πρόστιμο 25% εάν το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει σε ποσοστό το 20% έως 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και σε πρόστιμο 50%, εάν το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (β) το πρόστιμο επί μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου είναι ίσο με ποσοστό 50% επί του ποσού που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. Αντίστοιχα, οι ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 58^Α, του Ν. 4174/2013, προβλέπουν πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ..

Κατόπιν των ανωτέρω, με το δεδομένο ότι σε χρήσεις έως 31.12.2013 το ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης έχει ήδη αγγίξει το ανώτατο όριο του 120%, οι ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν πρόστιμα έως 50% επί του οφειλόμενου φόρου, προκρίνονται ως ευνοϊκότερες για τον φορολογούμενο.

Τέλος, σχετικά με την επίκληση εφαρμογής της μεθόδου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σημειώνεται ότι, αφενός, η πρόκειται για μέθοδο προαιρετική η οποία επαφύεται στην κρίση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής και αφετέρου, μία άλλη προσέγγιση προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, όχι απαραίτητα ευμενέστερη, σε σχέση με την εφαρμοσθείσα μέθοδο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... **ΤΟΥ**» με **ΑΦΜ:**, ως προς το ύψος των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας (ψητοπωλείου).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενου ποσού με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	10.420,00	62.692,98	61.376,58	50.956,58
Κύριος φόρος	142,00	17.713,25	17.370,63	17.228,63
Προκαταβολή φόρου	78,10	78,10	78,10	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	408,40	1.866,99	1.841,30	1.432,90
Τέλος επιτηδεύματος	3.650,00	3.650,00	3.650,00	0,00
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		16.481,83	16.160,45	16.160,45
Συνολικό ποσό	4.278,50	39.790,17	39.100,48	34.821,98

2) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	110.240,73	227.816,34	224.842,21	114.601,48
Αξία φορολογητέων εισροών	88.371,63	110.950,39	110.950,39	22.578,76
Φόρος εκροών	25.355,36	52.397,75	51.713,70	26.358,34
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.355,36	31.280,92	31.280,92	5.925,56
Χρεωστικό υπόλοιπο		21.116,83	20.432,78	20.432,78
Πρόσθετος φόρος (43,8%)		19.807,59	19.165,95	19.165,95
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή		40.924,42	39.598,73	39.598,73

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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