



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-01-2019

Αριθμ. Αποφ.: 111

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία **21-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου . ενδικοφανή προσφυγή του «. . του .» με **ΑΦΜ .**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο-σουβλατζίδικο με παροχή σερβιρίσματος και δευτερεύουσες, εργαστήριο κρεάτων- εκμετάλλευση TAXI - Ξενοδοχείο ύπνου Β΄ κατηγορίας και κάτω χωρίς εστιατόριο και διεύθυνση έδρας στην Κατερίνη επί της οδού ... - Τ.Κ. 601 00, κατά: **α)** της με αριθμό **../16-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 **β)** της με αριθμό **../16-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 **γ)** της με αριθμό **../16-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **δ)** της με αριθμό **../16-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012, **ε)** της με αριθμ. **../16-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και **στ)** της με αριθμό **../25-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **21-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. **../16-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, οικον. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 68.946,29 €, πλέον διαφορά ύψους 0,90 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 68.185,70 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.306,11 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 144.439,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. **../11/16-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 33.475,17 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 29.933,49 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 63.408,66 €.

-Με την υπ' αριθμ. **../16-07-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 29.495,79 €, α) λόγω της μη

έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ από ΦΤΜ ή Τιμ.), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών και η αξία εκάστης, συνολικού ποσού 110.319,30€ πλέον ΦΠΑ, β) της μη έκδοσης ΑΠΥ τουλάχιστον σε μία περίπτωση καθαρής αξίας 2863,85 € πλέον ΦΠΑ, γ) λόγω της μη καταχώρησης στοιχείων εξόδων στα τηρούμενα βιβλία, δ) λόγω της υποβολής ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών του άρθρου 10 του ΚΦΑΣ με προκύπτουσα διαφορά μικρότερη του ποσού των 14. 673,00 € και ε) λόγω της μη εξόφλησης φορολογικού στοιχείου αγοράς αξίας 3.024,00 πλέον ΦΠΑ μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή.

-Με την υπ' αριθ. .../16-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε κατά την 01/01/2012, κύριος φόρος ύψους 2.791,69 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 1.379,65 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.171,34 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../16-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 3.539,70 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 707,94 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 3.165,20 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 633,03 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.045,87 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../25-07-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 2.750,00 € λόγω α) της μη διαφύλαξης μέρους των χρησιμοποιηθέντων Βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και β) της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54, παράγραφος 1 δ' και η' και παράγραφος 2 περίπτωση η' και ε', του Ν 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 και της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 453/28-12-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

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

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012

- Ο προσφεύγων δεν διαφύλαξε και δεν επέδειξε στον έλεγχο τις θεωρημένες Μηνιαίες καταστάσεις του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων του κεντρικού με Π.Θ 1284/28-02-2002 και όλες τις σελίδες των μηνιαίων καταστάσεων του θεωρημένου βιβλίου Εσόδων –Εξόδων του υποκαταστήματος καθώς και το πρόσθετο Βιβλίο Κίνησης Πελατών του υποκαταστήματος με Π.Θ. 3605/01-08-2007, καθώς και όλα τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα παραστατικά με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις από 16/07/2018 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος ΦΠΑ και στην από 25/07/2018 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ, με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ο έλεγχος δε μπόρεσε να διαπιστώσει εάν τηρήθηκαν.
- Ο προσφεύγων προσκόμισε αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, τέσσερα (4) ντοσιέ με φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών καθώς και ένα (1) ντοσιέ με ημερήσια δελτία «Ζ» από την μία Φ.Τ.Μ. την με Αριθ. Μητρώου ΒΙ 10003622, που αφορούσαν την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο.
- Δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. ή άλλο νόμιμο φορολογικό στοιχείο εσόδου, σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, για παρεχόμενη υπηρεσία διαμονής σε δωμάτια του ξενοδοχείου που διατηρούσε, στον πελάτη «...» - ΒΕΛΙΓΡΑΔΙ, συνολικής αξίας 2.863,85 €, πλέον ΦΠΑ 186,15 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1 και 13 παρ 1, 2 και 3 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. στ' του Ν4337/2015.
- Μη ανταπόκριση στις υπ' αριθ. πρωτ. .../23-08-2017 και .../31-10-2017 προσκλήσεις, ήτοι σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ 1 περ. δ' του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ίδιου ως άνω νόμου.
- Μη καταχώρηση στην στήλη εξόδων του βιβλίου εσόδων-εξόδων των φορολογικών στοιχείων αγορών - δαπανών που έλαβε στην υπό κρίση χρήση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παρ 1 και του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015.
- Υπέβαλλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών του άρθρου 20 ΠΔ 186/1992, για αξία ποσού 1.453,53 € κατά παράβαση του ως άνω άρθρου που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν.4337/2015
- Το υπ' αριθ. .../07-11-2012 Τιμολόγιο πώλησης που έλαβε, καθαρής αξίας 3.024,00 € πλέον Φ.ΠΑ 393,12 € εκδόσεως της επιχείρησης «...» με ΑΦΜ ... δεν το εξόφλησε ως όφειλε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή εκδόσεως του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν4337/2015.

- Από τον έλεγχο των δαπανών που υπερβαίνουν τα 294 ευρώ, προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 29.365,63 €. Από το ως άνω ποσό, 27.100,17 € αφορούν σε μη αναγνωρισθείσες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν, 514,36 € αφορούν σε διαφορές ενοικίων που καταχωρήθηκαν και 1.751,11 €, αφορούν σε διάφορα έξοδα.
- Με βάση την πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση που διενεργήθηκε από τον έλεγχο, ήτοι της σύγκρισης μεταξύ αγορασθείσας και πωληθείσας ποσότητας κρεάτων και των εσόδων από τα κρέατα, βάσει των βιβλίων, βάσει των τεμαχίων σάντουιτς-πιτών και βάσει της μετατροπής των κιλών των κρεάτων σε τεμάχια (σουβλάκια) και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε την δυνατότητα να καταψύχει κρέατα και να διατηρεί αποθέματα (βάσει αγορανομικών διατάξεων) και οι αγορές σε σάντουιτς και πίτες ήταν σχεδόν οι ίδιες ποσότητες καθημερινά όλη τη χρήση, διαπιστώθηκε ότι:
 - Για το Α' τρίμηνο (01/01/2012-31/03/2012), δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. ή Τ.Δ.Α), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, συνολικού ποσού 8.290,45 € πλέον Φ.Π.Α 1.906,80 €.
 - Για το Β' τρίμηνο (01/04/2012-30/06/2012), δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. ή Τ.Δ.Α), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, συνολικού ποσού 51.464,17 € πλέον Φ.Π.Α 11.836,76 €.
 - Για το Γ' τρίμηνο (01/07/2012-30/09/2012), δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. ή Τ.Δ.Α), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, συνολικού ποσού 21.702,85 € πλέον Φ.Π.Α € 4.991,66 €.
 - Για το Δ' τρίμηνο (01/10/2012-31/12/2012), δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. ή Τ.Δ.Α), χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, συνολικού ποσού 28.861,91 € πλέον Φ.Π.Α 6.638,24 €, ήτοι συνολικής αξίας 110.319,38 € πλέον Φ.Π.Α 25.373,46 € για την υπό κρίση χρήση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ1, 13 παρ 1, 2 και 3 και 12 του Π.Δ. 186/1992 και των άρθρων 1 και 10 του Ν.1809/88 που επισύρουν τις κυρώσεις άρθρου 7 παρ.3 περ. στ' του Ν4337/2015.
- Από τον έλεγχο της ακίνητης περιουσίας που είχε στην κατοχή του ο προσφεύγων (Ε9) και από τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας προέκυψε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβή δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για ακίνητα που είχε στην κατοχή του για το υπό κρίση έτος (κατά την 01/01/2012).
- Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε η λήψη δανείου ύψους 117.990,00 €, χωρίς να προκύπτει η αιτία λήψης του,

από την επιχείρηση «...» - Υπηρεσίες Τεχνικού ελέγχου με ΑΦΜ...., για το οποίο δεν αποδόθηκε τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ΚΝΤΧ.

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

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

1) Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους πλημμέλειας:

α) Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι αποδιδόμενες φορολογικές παραβάσεις από την φορολογική αρχή. **β)** Πλημμέλεια της οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με αριθμό .../16-07-2018 διότι παραλείπεται ο πίνακας εισροών-εκροών, πίνακας εκκαθάρισης φόρου. **γ)** Παράλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σε διαδικαστική παράβαση, όσον αφορά την έκδοση προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου πριν την έκδοση της με αριθμ.../25-7-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013. **δ) 1)** Πλημμέλειες, στην πράξη επιβολής προστίμου με αριθμό .../16-07-2018 άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν.4337/2015, στην οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό .../16-07-2018 και στην οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με αριθμ. .../16-07-2018, καθότι λήφθηκε ως αποκρυβείσα αξία το ποσό 110.319,30 €, αντί ορθού ποσού 92.654,53 €. **2)** Σφάλμα στην καταλογιστική πράξη επιβολής προστίμου με αριθμό .../16-07-2018 άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν.4337/2015 διότι διαφοροποιείται από τον Προσωρινό προσδιορισμό και **3)** μη νόμιμη η πράξη επιβολής προστίμου με αριθμό .../16-07-2018 άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν.4337/2015 λόγω εσφαλμένης νομικής βάσης και μη εφαρμογή της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης. **ε)** Νομικές πλημμέλειες του ελέγχου συνεπαγόμενες την ακύρωση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, λόγω παράβασης του νόμου, αλλά και ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω καθυστέρησης έκδοσης πράξεων.

2) Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους ουσίας των διαπιστωθεισών φορολογικών διαφορών.

α) Πρωτοφανής ο τρόπος φορολογικού ελέγχου που μαρτυρά ανύπαρκτη φορολογητέα ύλη.

Ο τρόπος αυτός δεν προβλέπεται από καμία διάταξη νόμου ή Εγκυκλίου και Οδηγιών. Η μετατροπή κρέατος σε τεμάχια (σουβλάκια), προκειμένου να εξαχθεί η αξία της συναλλαγής είναι απολύτως αδύνατη.

β) Ο γενόμενος εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων τυγχάνει απαράδεκτος, διότι δεν αρκεί η οποιαδήποτε πλημμέλεια ή ελάττωμα των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων καθαρών κερδών, αλλά απαιτείται ρητά οι διαπιστούμενες πλημμέλειες, λόγω της μεγάλης έκτασης να καθιστούν ανέφικτη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

γ) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίζονται οι αποσβέσεις του πάγιου εξοπλισμού.

δ) Εσφαλμένος ο υπολογισμός του ακαθάριστου εισοδήματος δια του πολλαπλασιασμού του κρέατος με το σουβλάκι, καθότι περιλαμβάνει και τον Φ.Π.Α.

ε) Αυθαίρετος και μη νόμιμος ο καταλογισμός χαρτοσήμου.

στ) Εσφαλμένη η αντικειμενική αξία ακινήτων σύμφωνα με τα φύλλα υπολογισμού που προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας και περί νομικών πλημμελειών.

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

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

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

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

εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.**

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

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

Στην υπό κρίση περίπτωση στις από 16-07-2018 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ , φόρου ακίνητης περιουσίας, χαρτοσήμου δανείων και ταμειακών διευκολύνσεων Κ.Ν.Τ.Χ και στην από 25-07-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του άρθρου 54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες οι οποίες αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων –περιστατικών.

Επειδή, από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και διαπιστώθηκε από την πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση της σύγκρισης των εσόδων από τη δραστηριότητα του ψητοπωλείου: α) βάσει των βιβλίων, β) βάσει τεμαχίων σάντουιτς-πιτών και γ) βάσει της μετατροπής των κιλών των κρεάτων σε τεμάχια (σουβλάκια), λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι αφενός μεν ο προσφεύγων δεν είχε την δυνατότητα να διατηρεί αποθέματα, (ώστε να αποθηκευτούν ή να καταψυχθούν), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις αγορανομικές διατάξεις και αφετέρου ότι ο προσφεύγων αγοράζε ψωμάκια σάντουιτς και πίτες

σχεδόν σε καθημερινή βάση, περίπου τις ίδιες ποσότητες σε όλη την διαχειριστική χρήση, οι οποίες αναγράφονται αναλυτικά στις από 16/07/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και εισοδήματος.

Ειδικότερα δε ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδωσε την τελεσθείσα φορολογική παράβαση βάσει της οποίας έγινε η εξαγωγή του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος προβάλλεται αβάσιμα καθώς, από την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος (πρόσθετες διαπιστώσεις ελέγχου - σελ. 66-109), πασίδηλα προκύπτει ότι έγινε έρευνα με βάση τα φορολογικά στοιχεία αγορών χρήσης 2012, της ατομικής επιχείρησης που διατηρεί ο προσφεύγων, προκειμένου να προσδιορίσει το ποσοστό απόδοσης κρέατος χοίρου σφαγμένου και εν συνεχεία να προβεί στην πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση της σύγκρισης των εσόδων με αγορές του προσφεύγοντος και να διαπιστώσει ότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ από Φ.Τ.Μ. του Ν. 1809/1988 ή ΤΔΑ κατά περίπτωση), χωρίς να καθίσταται δυνατός από τον έλεγχο ο προσδιορισμός του πλήθους των συναλλαγών καθώς και η αξία μιας εκάστης συναλλαγής ξεχωριστά, συνολικού ποσού 110.319,38 € πλέον Φ.Π.Α 25.373,46 € ως προς τη δραστηριότητα του ψητοπωλείου και ότι δεν εξέδωσε ΑΠΥ για παρεχόμενη υπηρεσία διαμονής τουλάχιστον σε μία περίπτωση ποσού 2.863,85 € πλέον ΦΠΑ 186,15 €.

Η εν λόγω αποκρυβείσα αξία συνολικού ποσού 110.319,38 € πλέον Φ.Π.Α 25.373,46 €, αναγράφεται σε όλες τις εκθέσεις ελέγχου, ήτοι εισοδήματος, Φ.Π.Α, Κ.Β.Σ., περιλαμβάνεται στις συνημμένες καταστάσεις ελέγχου και με βάση και την εν λόγω αξία, την οποία προσδιόρισε ο έλεγχος, εκδόθηκε η επίμαχη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν.4337/2015, καθώς και οι αντίστοιχες οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Από την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι το ως άνω πρόστιμο εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, για αποκρυβείσα αξία συνολικού ποσού 110.319,30 €, όπως αναγράφεται, ήτοι: «110.319,30€ Χ25% =27.579,83 €» και το γεγονός ότι εκ παραδρομής αναγράφεται στο είδος στοιχείου 92.654,53 €, ενώ στην αξία με βάση την οποία υπολογίζεται το πρόστιμο αναγράφεται η ορθή αποκρυβείσα αξία συνολικού ποσού 110.319,30 €, η οποία είναι κατά 0,2 λεπτά λιγότερο από τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, σε κάθε περίπτωση δεν θέτει το ως άνω πρόστιμο υπό αμφισβήτηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον

προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή περαιτέρω, με την Αριθ. ΔΕΛ Α 1036829 ΕΞ 25.2.2014 (ΦΕΚ Β' 550/05-03-2014), του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της ΓΓΔΕ, **ορίστηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ. Στην υπ' αριθ. .../21/25-07-2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις, στη δεύτερη σελίδα του ως άνω φύλλου, περιλαμβάνονται όλα τα ακόλουθα που ορίζονται στο συνημμένο υπόδειγμα της ΔΕΛ, ήτοι, τον πίνακα εκροών -εισροών και τον πίνακα εκκαθάρισης του φόρου, βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου, οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται** αβάσιμα και αναληθώς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 02-05-2014** της ΓΓΔΕ, διευκρινίζεται ότι: «Άρθρο 62. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. **Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για τις

πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα..... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1^α».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη αφορά σε διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου, ορθώς η Δ.Ο.Υ. δεν κοινοποίησε προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, για την εν λόγω παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : «*Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες*».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «*Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως*

η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή εν προκειμένω, η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση, γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Άλλωστε η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, αλλά επουσιώδη ρύθμιση η οποία αποσκοπεί στην επιτάχυνση της διαδικασίας και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 - Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα, του Ν. 2523/1997, **ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.**

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ. (Όπως οι υποπερ. αα', αβ' και αγ' της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 5 αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 75 του ν. 3842/2010 (φεκ α' 58/23-4-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 92 του ίδιου νόμου ισχύουν από 1/6/2010 και μετά).

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά, αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α).....

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι

ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση.

.....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α).....

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'....

Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.....

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.

Ειδικά, στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.... στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε

αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. **ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».**

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τη φορολογική αρχή εφαρμόστηκε η περίπτωση στ', αντί της ορθής, ήτοι περ ζ' της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015, δεδομένου ότι κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 10 α' του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, καθώς και η αξία μίας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμία περίπτωση, δε μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1 (της κατηγορίας των βιβλίων), **ήτοι εν προκειμένω 12.000,00 € (15 X 800,00)**, το οποίο και **περιορίζεται στο 1/3, ήτοι στο ποσό των 4.000,00 €,** κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης ζ' της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015, ως ισχύει.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εφαρμογής λάθος διάταξης αντί της ορθής, ήτοι της παρ 10 α' του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, γίνεται αποδεκτός, ενώ οι λοιποί απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί του τρόπου διενέργειας του ελέγχου, περί ανύπαρκτης φορολογητέας ύλης και περί του εξωλογιστικού προσδιορισμού, περί της μη αναγνώρισης των αποσβέσεων, περί εσφαλμένου υπολογισμού του ΦΠΑ, περί της εσφαλμένης αντικειμενικής αξίας και περί αυθαίρετου καταλογισμού χαρτοσήμου.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών

ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

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

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

Στο άρθρο 6 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του. τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του. καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων. πρώτων υλών. από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών,δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων,ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.5.Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα.».

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

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

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

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)γ) δεν εκδίδει** ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, **στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων** ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων**, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ² και θ² της παραγράφου αυτής.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα

στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή με τις διατάξεις του [άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των [άρθρων 30](#) και [32 του Ν. 2238/94](#), για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων 4% ή 8%, κατά περίπτωση (κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

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

κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο [άρθρο 1B του Ν.2362/1995](#) (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το [άρθρο 2 του Ν.3871/2010](#) (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. ...γ. ..δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη

αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές».

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

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ΚΦΕ και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκάως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα, ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης .ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το διοικητικό δικαστήριό να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθησή και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε

συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (πρβλ. ΣΤΕ 1224/2017, βλ. ΣΤΕ 1102/2017, 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010). Τέλος, κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, δεν απαιτείται, όταν διαπιστώνονται οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως, να προσδιορίζεται και το συγκεκριμένο ποσό εξόδων, που δεν εμφανίσθηκε στα βιβλία της, αλλά αρκεί, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων, οι πλημμέλειες αυτές να επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων της επιχειρήσεως και την ελεγκτική τους επαλήθευση (πρβλ. ΣΤΕ 1259/1987). Ενόψει δε τούτου δεν απαιτείται κατά νόμο ειδικότερη σύγκριση των ποσών τα οποία αφορούν οι σχετικές πλημμέλειες προς τον κύκλο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης (βλ. ΣΤΕ 1411/2015, 3941/2004, 3279- 3280/2000 επταμ.).

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

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

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

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

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

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο με παροχή σερβιρίσματος, εργαστήριο κρεάτων και ξενοδοχείο ύπνου Β' κατηγορίας και κάτω, χωρίς εστιατόριο, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης, τήρησε βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία προέκυψαν, κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα 295.571,66 ευρώ, (από τις πωλήσεις 268.036,43€ και από την παροχή υπηρεσιών 27.535,23€), έξοδα 151.200,12 € και τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα ζημία ύψους 89.226,35 ευρώ (-102.789,26 € από πωλήσεις), ενώ σύμφωνα με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. οι εκροές της επιχειρήσεως ανήλθαν στο ποσό των 296.071,68 € και των εισροών στο ποσό των 262.362,48 ευρώ. Κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και βάσει των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα αθεώρητων μηνιαίων αναλυτικών καταστάσεων και των στοιχείων, διαπιστώθηκε,

σύμφωνα με την από 16/07/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων), ότι ο προσφεύγων, κατά το οικονομικό έτος 2013, είχε υποπέσει, μεταξύ άλλων και στις εξής παραβάσεις: «...μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης φ.τ.μ. (φορολογικής ταμειακής μηχανής) χωρίς προσδιορισμό του πλήθους αυτών, συνολικής αξίας 110.319,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.» (Ύψος προστίμου $110.319,30 \text{ €} \times 25 \% = 27.579,83 \text{ €}$), «..Μη έκδοση μιας (1) Α.Π.Υ. ή οποιοδήποτε άλλου νόμιμου φορολογικού στοιχείου για μια παρεχόμενη υπηρεσία διαμονής σε δωμάτια του ξενοδοχείου στον πελάτη MM-77 ..., ΒΕΛΙΓΡΑΔΙ», συνολικής αξίας τουλάχιστον 2.863,85 €, πλέον ΦΠΑ», (ύψος προστίμου $2.863,85 \text{ €} \times 25 \% = 715,96 \text{ €}$), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 13 παρ 1, 2 και 3, 12 του Π.Δ. 186/1992. που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. στ' του Ν 4337/2015. Παράλληλα διαπιστώθηκε και η μη προσκόμιση και επίδειξη, (μη διαφύλαξη), στον έλεγχο, των χρησιμοποιηθέντων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, προκειμένου να καταστεί δυνατός ο έλεγχος, γεγονός που συνιστά παράβαση της περίπτωσης η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ., η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ.

Στις ως άνω διαπιστώσεις κατέληξε ο αρμόδιος ελεγκτής αφού έλαβε υπ' όψιν του τα εξής πραγματικά περιστατικά:

- Ο προσφεύγων διατηρούσε εργαστήριο κρεάτων. Κατά το κρινόμενο έτος αγόραζε, α) ζωντανά χοιρινά: (i) από την εταιρία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., τα οποία έσφαζε στο σφαγείο της στην Ν. ... Πιερίας σύμφωνα με τα σχετικά Τ.Π.Υ –ΔΑ και (ii) από την εταιρία με την επωνυμία «...» –ΑΦΜ ..., τα οποία έσφαζε στο σφαγείο της, στην ... Πιερίας, σύμφωνα με τα σχετικά ΔΑ -Τ.Π.Υ. β) χοιρινά γδαρτά Ελληνικά ολόκληρα, γ) χοιρινά μισάδια Ελληνικά, δ) χοιρινά σπαλάκια Ελληνικά, Γερμανίας και Ολλανδίας, ε) χοιρινά μπούτια Ελληνικά και Ολλανδίας, στ) χοιρινές πανσέτες Ελληνικές και Ολλανδίας, ζ) φιλέτο κοτόπουλο Ελληνικό, η) γύρο χοιρινό νωπό φιλεταρισμένο Γερμανίας και Ολλανδίας, θ) λουκάνικα χωριάτικα ι) χοιρινό λίπος και κεφάλια. Από τα ανωτέρω κρέατα ο προσφεύγων αφαιρούσε το κόκκαλο, το λίπος και στην συνέχεια το έκοβε σε κομμάτια για σουβλάκια και παρασκεύαζε ο ίδιος τον κιμά και τα χωριάτικα λουκάνικα που χρησιμοποιούσε, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι κατά τον έλεγχο προέκυψαν και αγορές πράσων.
- Βάσει των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών –Δ.Α του σφαγείου της ως άνω επιχείρησης, (στα οποία αναγράφεται το βάρος του σφαγμένου χοίρου), καθώς και των Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων της επιχείρησης του προμηθευτή του με την επωνυμία, «...»–ΑΦΜ. ..., (στα οποία αναγράφεται το βάρος του χοίρου ζωντανού) ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό απόδοσης κρέατος σφαγμένου χοίρου σε 56%, όπως προκύπτει από τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, αφού έλαβε υπόψη του τη μεγαλύτερη φύρα, ήτοι ποσοστό 44%, προς όφελος του προσφεύγοντος,

δεδομένου ότι κυμαίνεται μεταξύ 43% με 44%, όπως προκύπτει από τη συνημμένη κατάσταση στην από 16/07/2018 έκθεση ελέγχου. Τα παραπάνω αγαθά τα πουλούσε ψημένα στους πελάτες του, σκέτα με ψωμάκι, σε σάντουιτς, ή σε πίτα και τα σέρβιρε στους πελάτες, είτε στους πάγκους –τραπέζια που διέθετε στο κατάστημα, είτε τυλιγμένα σε πακέτο για να τα παίρνουν μαζί τους ή τα παρέδιδε, κατόπιν παραγγελίας στον τόπο που όριζαν οι πελάτες, δεδομένου ότι διέθετε και δίκυκλα μηχανάκια. Επίσης διέθετε πατάτες τηγανιτές, σαλάτες και άλλα εδέσματα, καθώς και μπίρες, κρασί, χυμούς και αναψυκτικά.

- Ο έλεγχος έλαβε επίσης υπόψη τα οριζόμενα στις Αγορανομικές Διατάξεις, λόγω του ότι ο προσφεύγων ασκούσε δραστηριότητα Υγειονομικού ενδιαφέροντος. (Α.Δ 14/1989, όπως αντικαταστάθηκε και ίσχυε για το υπό κρίση έτος).
- Ο προσφεύγων υπέβαλε στη φορολογική αρχή το υπ' αριθ. πρωτ. .../12-02-2018 υπόμνημα (3^ο υπόμνημα), με το οποίο δήλωσε ότι όλα τα είδη κρεάτων που πουλούσε τα δημιουργούσε ο ίδιος στο εργαστήριο του, αφού προμηθεύονταν το κρέας σε διάφορες μορφές, καθώς και τις τιμές λιανικής πώλησης που διέθετε τα παραγόμενα είδη, που κατά δήλωση του κυμαίνονταν ως ακολούθως:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	Γύρος πίτα- σάντουιτς :	2,00 €	1,63 €	0,37 €
2	Σουβλάκι χοιρινό τεμάχιο	1,30 €	1,06 €	0,24 €
3	Σουβλάκι χοιρινό σάντουιτς	1,80 €	1,46 €	0,34 €
4	Σουβλάκι κοτόπουλο τεμάχιο	1,30 €	1,06 €	0,24 €
5	Σουβλάκι κοτόπουλο σάντουιτς	1,80 €	1,46 €	0,34 €
6	Λουκάνικο τεμάχιο	1,30 €	1,06 €	0,24 €
7	Γύρος μερίδα	5,00 €	4,07 €	0,93 €
8	Λουκάνικο σάντουιτς	1,80 €	1,46€	0,34 €
9	Μπιφτέκι τεμάχιο	1,30 €	1,06 €	0,24 €
10	Μπιφτέκι σάντουιτς	1,80 €	1.46 €	0,34 €
11	Πανσέτα τεμάχιο	1,30 €	1,06 €	0,24 €
12	Πανσέτα σάντουιτς	1,80 €	1,46 €	0,34 €

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι τιμές διάθεσης των ως άνω αγαθών στους καταναλωτές- πελάτες, βάσει του ως άνω υπομνήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων, δεν είναι οι πραγματικές, καθόσον από τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του που προσκόμισε και συγκεκριμένα από το στέλεχος του Τ.Δ.Α με ΠΘ .../20-04-2004 (1-50) διαπιστώθηκε ότι οι τιμές που δήλωσε ως τελική τιμή διάθεσης είναι χωρίς Φ.Π.Α ,δεδομένου ότι: α) στα υπ' αριθ. .../02-07-12 και .../30-07-12 ΤΔ.Α που εξέδωσε στον πελάτη του, «...», χρέωσε το σάντουιτς με τιμή 2,20 € με Φ.Π.Α. (1,79+0,41ΦΠΑ), β) στο υπ' αριθ. 10/03-02-12 ΤΔ.Α που εξέδωσε στον πελάτη του «...» χρεώνει το σάντουιτς με τιμή 2,25 € με Φ.Π.Α. (1,83+ 0,42 ΦΠΑ) και το σουβλάκι το τεμάχιο 1,57 € με Φ.Π.Α (1,28+0,29 ΦΠΑ) και γ) από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 15/12/2012 από το ΣΔΟΕ Περ.Δ/νσης Κεντρικής Μακεδονίας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ΑΛΠ σε δύο (2)

περιπτώσεις για είδη σερβιρισμένα σε πακέτο, ήτοι σάντουιτς, σε αντίστοιχα δύο περιπτώσεις, αξίας εκάστης 4,40 € και 2,20 € αντίστοιχα, με Φ.Π.Α, ήτοι καθαρή αξία τεμαχίου σάντουιτς 1,80 € πλέον Φ.Π.Α 0,40 €.

- Προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει το ποσοστό απόδοσης σε καθαρό κρέας για τα άλλα είδη κρέατος που αγόρασε στην υπό κρίση χρήση, ζήτησε τηλεφωνικώς πληροφορίες από το σωματείο κρεοπωλών Ν. Πιερίας οι οποίοι προσδιόρισαν τα ποσοστά απόδοσης ανά είδος κομματιού χοιρινού κρέατος, ως ακολούθως:

Είδος κρέατος	Ποσοστό απόδοσης σωματείου κρεοπωλών	Ποσοστό απόδοσης προσφεύγοντος	Ποσοστό απόδοσης ελέγχου
Χοιρινό ζωντανό με κόκκαλο	45%-55%		56%
Χοιρινό ζωντανό χωρίς κόκκαλο		20%	42% (56 Χ25% φύρα κόκκαλου= 42%)
Χοιρινό σφαγμένο-μισάδι	75%	70%	75%
Μπούτι	85%	70%	80%
Σπάλα	65%-70%	70%	70%
Πανσέτα ελληνική	100%	70%	90%
Πανσέτα εισαγωγής	75%	70%	70%

Για τον προσδιορισμό των πωλήσεων σε κρεατικά ο έλεγχος έλαβε υπόψη το πραγματικό βάρος των πωλουμένων αγαθών, δεδομένου ότι, παρουσία του προσφεύγοντος κατά την 05/02/2018 διαπιστώθηκε ότι το βάρος για το χοιρινό σουβλάκι κυμαίνονταν σε 130-140 γραμ. το τεμάχιο, το βάρος για το κοτόπουλο σουβλάκι κυμαίνονταν σε 126-130 γραμ. το τεμάχιο, το ένα κιλό πανσέτα περιελάμβανε οκτώ (8) τεμάχια και το ένα κιλό λουκάνικα περιελάμβανε επτά (7) τεμάχια. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αποδέχτηκε ότι από ένα κιλό κρέας χοιρινό ή κοτόπουλο ο προσφεύγων παρασκεύαζε και πουλούσε κατ' ελάχιστο, επτά (7) τεμάχια σουβλάκια, υπολογίζοντας το συμπεριλαμβανόμενο λίπος. Με βάση δε τη δήλωση του προσφεύγοντος, ότι το βάρος των σκευασμάτων του κιμά είναι το ίδιο με του κρέατος, ο έλεγχος δεν προέβη σε περαιτέρω διάκριση για το είδος κρέατος-κιμά.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν δύναται να διατηρεί αποθέματα δεδομένου ότι, βάσει των αγορανομικών διατάξεων, στερείται του δικαιώματος να καταψύξει το κρέας που αγοράζει, προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση της σύγκρισης των εσόδων με τις αγορές του και συγκεκριμένα διενήργησε καταμέτρηση των τεμαχίων σάντουιτς και πιτών που αγόρασε, καθώς και των κιλών των κρεάτων που αγόρασε, αφού αφαίρεσε τη φύρα με τα παραπάνω ποσοστά, ανά κατηγορία –μορφή κρέατος και τα σύγκρινε με τα έσοδα του προσφεύγοντος, ως ακολούθως:

ΑΓΟΡΕΣ ΚΡΕΑΤΩΝ Α΄ ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012

Οι αγορές κρεάτων από τον προμηθευτή «...» -ΑΦΜ ..., σε κοτόπουλο φιλέτο ανήλθαν σε 330 κιλά. Οι αγορές κρεάτων από τον προμηθευτή «...» ΑΦΜ: ..., σε χοιρινό σφαγμένο ελληνικό ανήλθαν σε 1.045,00 κιλά μεικτό και σε 783,75 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 75%). Οι αγορές κρέατος σε χοιρινό ζωντανό ελληνικό από τον προμηθευτή «. .»- ΑΦΜ ..., ανήλθαν σε 8.840,00 κιλά και σε 3.712,80 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 42%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος μισάδια ελληνικά από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ ... ανήλθαν σε 1.339,10 κιλά και σε 1.004,33 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 75%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος χοιρινό μπούτι από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ ... ανήλθαν σε 118 κιλά και σε 94,40 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 80%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος σπαλάκια ελληνικά από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ ... ανήλθαν σε 346 κιλά και σε 242,20 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 70%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος σπαλάκια ελληνικά από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ ... ανήλθαν σε 720,4 κιλά και σε 504,28 κιλά καθαρά (ποσοστό απόδοσης 70%). Οι αγορές κρεάτων σε γύρο από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ ... ανήλθαν σε 336,19 κιλά.

Με βάση τις ανωτέρω αγορές κρεάτων ο προσφεύγων, είχε την δυνατότητα να παρασκευάσει τουλάχιστον τα ακόλουθα προϊόντα, ανά είδος, τα οποία θεωρήθηκαν από τον έλεγχο και πωληθέντα, ήτοι:

- ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ: κιλά 330 X 7/κιλό = 2.310 σουβλάκια
 - ΧΟΙΡΙΝΟ: κιλά 6.341,76 X 7/κιλό= 44.392 σουβλάκια
 - ΓΥΡΟΣ: κιλά 336,19 X4/κιλό = 1.345 σάντουιτς
- ΣΥΝΟΛΟ 48.047 ΤΕΜΑΧΙΑ

Με βάση τις ανωτέρω αγορές, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων από τα ως άνω προϊόντα ανά είδος κρεάτων που παρασκεύασε και πούλησε, το ελάχιστο ποσό που εισέπραξε ανά είδος κρέατος είναι το εξής:

Είδος	Κιλά	Τεμάχια /σουβλάκια	Καθαρή Αξία /τεμάχιο	Ελάχιστη εισπραχθείσα Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ €
ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	330,00	2.310	1,80	4.158,00	956,34
ΧΟΙΡΙΝΟ	6.341,76	44.392	1,80	79.905,60	18.378,29
ΓΥΡΟΣ	336,19	1.345	2,00	2.690,00	618,70
ΣΥΝΟΛΟ		48.047		86.753,60	19.953,33

Παράλληλα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το κρινόμενο διάστημα (α΄ τρίμηνο) είχε προμηθευτεί από τις επιχειρήσεις με την επωνυμία «...» και «... ΑΕ» 40.700 τεμάχια ψωμάκια σάντουιτς και πίτες. Από τα εν λόγω τεμάχια διαχωρίστηκαν τα τεμάχια σάντουιτς για γύρο που

είχαν διαφορετική τιμή χρέωσης. Λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές τεμαχίων για σάντουιτς και πίτες το ελάχιστο ποσό που εισέπραξε ο προσφεύγων είναι το ακόλουθο:

Είδος	Τεμάχια	Καθαρή Αξία /τεμάχιο	Ελάχιστη εισπραχθείσα Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ €
Ψωμάκια & πίτες	39.355	1,80	70.839,00	16.292,97
Ψωμάκια & πίτες για γύρο	1.345	2,00	2.690,00	618,70
ΣΥΝΟΛΟ	40.700		73.529,00	16.911,67

Από τον έλεγχο της σύγκρισης των εσόδων από τα κρέατα, α) βάσει βιβλίων, β) βάσει τεμαχίων σάντουιτς-πιτών και γ) βάσει της μετατροπής των κιλών των αγορασθέντων κρεάτων σε τεμάχια (σουβλάκια) προέκυψαν τα ακόλουθα για το Α' τρίμηνο του έτους 2012:

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΡΕΑΤΩΝ	Ποσό σε €
ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	78.463,15
ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΜΑΧΙΩΝ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ -ΠΙΤΩΝ	73.529,00
ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΒΑΣΕΙ ΚΡΕΑΤΩΝ	86.753,60
ΔΙΑΦΟΡΑ	8.290,45

ΑΓΟΡΕΣ ΚΡΕΑΤΩΝ Β' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012

Οι αγορές κρεάτων από τον προμηθευτή «...» -ΑΦΜ ..., σε κοτόπουλο φιλέτο ανήλθαν σε 254 κιλά. Οι αγορές κρεάτων από τον προμηθευτή «...» ΑΦΜ ..., σε είδος κοτόπουλο μπουτί χύμα ανήλθαν σε 180 κιλά. Οι αγορές κρέατος σε χοιρινό ζωντανό ελληνικό από τον προμηθευτή «...»-ΑΦΜ ..., ανήλθαν σε 6.988,00 κιλά και σε 2.934,96 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 42%). Οι αγορές κρέατος σε χοιρινό ζωντανό ελληνικό από τον προμηθευτή «Δ. ...»-ΑΦΜ .., ανήλθαν σε 5.176,00 κιλά και σε 2.173,92 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 42%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος χοιρινό μπουτί από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 111,70 κιλά και σε 89,36 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 80%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος χοιρινό μπουτί από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 784,80 κιλά και σε 627,84 κιλά καθαρά (ποσοστό απόδοσης 80%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος χοιρινό μπουτί από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ ... ανήλθαν σε 842,00 κιλά και σε 673,60 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 80%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος σπαλάκια ελληνικά από τον προμηθευτή «...Ε» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 102,8 κιλά και σε 71,96 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 70%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος σπαλάκια ελληνικά από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 51,6 κιλά και σε 36,12 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 70%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος πανσέτα ελληνική από τον προμηθευτή «..» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 269,70 κιλά και σε 242,73 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 90%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος πανσέτα Ολλανδίας από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 41 κιλά και σε 28,7 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 70%). Οι αγορές κρεάτων σε λουκάνικα από τον προμηθευτή «..» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 7,915 κιλά. Οι αγορές κρεάτων σε γύρο από τον προμηθευτή

«...» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 305,34 κιλά.

Με βάση τις ανωτέρω αγορές κρεάτων ο προσφεύγων, είχε την δυνατότητα να παρασκευάσει τουλάχιστον τα ακόλουθα προϊόντα, ανά είδος, τα οποία θεωρήθηκαν από τον έλεγχο και πωληθέντα, ήτοι:

- ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ: κιλά 434 X 7/κιλό = 3.038 σουβλάκια
- ΧΟΙΡΙΝΟ: κιλά 6.879,19 X 7/κιλό= 48.154 σουβλάκια
- ΓΥΡΟΣ: κιλά 305,34 X4/κιλό = 1.221 σάντουιτς
- ΛΟΥΚΑΝΙΚΑ: κιλά 7,915 X 7/κιλό= 55 σάντουιτς
- ΣΥΝΟΛΟ 52.468 ΤΕΜΑΧΙΑ

Με βάση τις ανωτέρω αγορές, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων από τα ως άνω προϊόντα ανά είδος κρεάτων που παρασκεύασε και πούλησε, το ελάχιστο ποσό που εισέπραξε ανά είδος κρέατος είναι το εξής:

Είδος	Κιλά	Τεμάχια /σουβλάκια	Καθαρή Αξία /τεμάχιο	Ελάχιστη εισπραχθείσα Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ €
ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	434,00	3.038	1,80	5.468,40	1.257,73
ΧΟΙΡΙΝΟ	6.879,19	48.154	1,80	86.677,20	19.935,76
ΓΥΡΟΣ	305,34	1.221	2,00	2.442,00	561,66
ΛΟΥΚΑΝΙΚΑ	7,915	55	1,80	99,00	22,77
ΣΥΝΟΛΟ		52.468		94.686,60	21.777,92

Παράλληλα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το κρινόμενο διάστημα (β' τρίμηνο), είχε προμηθευτεί από τις επιχειρήσεις με την επωνυμία «...» και «... ΑΕ», 47.260 τεμάχια ψωμάκια σάντουιτς και πίτες. Από τα εν λόγω τεμάχια διαχωρίστηκαν τα τεμάχια σάντουιτς για γύρο που είχαν διαφορετική τιμή χρέωσης. Λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές τεμαχίων για σάντουιτς και πίτες, το ελάχιστο ποσό που εισέπραξε ο προσφεύγων είναι το ακόλουθο:

Είδος	Τεμάχια	Καθαρή Αξία /τεμάχιο	Ελάχιστη εισπραχθείσα Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ €
Ψωμάκια & πίτες	46.039	1,80	82.870,20	19.060,15
Ψωμάκια &πίτες για γύρο	1.221	2,00	2.442,00	561,66
ΣΥΝΟΛΟ	47.260		85.312,20	19.621,81

Από τον έλεγχο της σύγκρισης των εσόδων από τα κρέατα, α) βάσει βιβλίων, β) βάσει τεμαχίων σάντουιτς-πιτών και γ) βάσει της μετατροπής των κιλών των αγορασθέντων κρεάτων σε τεμάχια (σουβλάκια) προέκυψαν τα ακόλουθα για το Β' τρίμηνο του έτους 2012:

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΡΕΑΤΩΝ	Ποσό σε ευρώ
ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	43.222,43
ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΜΑΧΙΩΝ ΣΑΝΤΣΟΥΙΤΣ -ΠΙΤΩΝ	85.312,20
ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΒΑΣΕΙ ΚΡΕΑΤΩΝ	94.686,60
ΔΙΑΦΟΡΑ	51.464,17

ΑΓΟΡΕΣ ΚΡΕΑΤΩΝ Γ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012

Οι αγορές κρέατος σε χοιρινό ζωντανό ελληνικό από τον προμηθευτή ...»- ΑΦΜ ..., ανήλθαν σε 15.424,00 κιλά και σε 6.478,08 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 42%). Οι αγορές κρεάτων σε λουκάνικα από τον προμηθευτή «. . . .» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 71,105 κιλά. Οι αγορές κρεάτων σε γύρο από τον προμηθευτή «..» - ΑΦΜ ... ανήλθαν σε 197,72 κιλά.

Με βάση τις ανωτέρω αγορές κρεάτων ο προσφεύγων, είχε την δυνατότητα να παρασκευάσει τουλάχιστον τα ακόλουθα προϊόντα, ανά είδος, τα οποία θεωρήθηκαν από τον έλεγχο και πωληθέντα, ήτοι:

- ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ: κιλά 295 X 7/κιλό = 2.065 σουβλάκια
- ΧΟΙΡΙΝΟ: κιλά 6.478,08 X 7/κιλό= 45.347 σουβλάκια
- ΓΥΡΟΣ: κιλά 197,72 X4/κιλό = 791 σάντουιτς
- ΛΟΥΚΑΝΙΚΑ: κιλά 71,105 X 7/κιλό= 498 σάντουιτς
- ΣΥΝΟΛΟ 48.701 ΤΕΜΑΧΙΑ

Με βάση τις ανωτέρω αγορές, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων από τα ως άνω προϊόντα ανά είδος κρεάτων που παρασκεύασε και πούλησε, το ελάχιστο ποσό που εισέπραξε ανά είδος κρέατος είναι το εξής:

Είδος	Κιλά	Τεμάχια/ σουβλάκια	Καθαρή Αξία /τεμάχιο	Ελάχιστη εισπραχθείσα Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ €
ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	295,00	2.065	1,80	3.717,00	854,91
ΧΟΙΡΙΝΟ	6.478,08	45.347	1,80	81.624,60	18.773,66
ΓΥΡΟΣ	197,72	791	2,00	1.582,00	363,86
ΛΟΥΚΑΝΙΚΑ	71,105	498	1,80	896,40	206,17
ΣΥΝΟΛΟ		48.701		87.820,00	20.198,60

Παράλληλα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το κρινόμενο διάστημα (γ' τρίμηνο) είχε προμηθευτεί από τις επιχειρήσεις με την επωνυμία «...» και «. ...» 49.990 τεμάχια ψωμάκια σάντουιτς και πίτες. Από τα εν λόγω τεμάχια διαχωρίστηκαν τα τεμάχια σάντουιτς για γύρο που

είχαν διαφορετική τιμή χρέωσης. Λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές τεμαχίων για σάντουιτς και πίτες το ελάχιστο ποσό που εισέπραξε ο προσφεύγων είναι το ακόλουθο:

Είδος	Τεμάχια	Καθαρή Αξία /τεμάχιο	Ελάχιστη εισπραχθείσα Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ €
Ψωμάκια &πίτες	49.199	1,80	88.558,20	20.368,39
Ψωμάκια &πίτες για γύρο	791	2,00	1.582,00	363,86
ΣΥΝΟΛΟ	49.990		90.140,20	20.732,25

Από τον έλεγχο της σύγκρισης των εσόδων από τα κρέατα, α) βάσει βιβλίων, β) βάσει τεμαχίων σάντουιτς-πιτών και γ) βάσει της μετατροπής των κιλών των αγορασθέντων κρεάτων σε τεμάχια (σουβλάκια) προέκυψαν τα ακόλουθα για το Γ' τρίμηνο του έτους 2012:

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΡΕΑΤΩΝ	Ποσό σε €
ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	68.437,35
ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΜΑΧΙΩΝ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ -ΠΙΤΩΝ	90.140,20
ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΒΑΣΕΙ ΚΡΕΑΤΩΝ	87.820,00
ΔΙΑΦΟΡΑ	21.702,85

ΑΓΟΡΕΣ ΚΡΕΑΤΩΝ Δ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012

Οι αγορές κρεάτων από τον προμηθευτή «...» -ΑΦΜ ... σε κοτόπουλο φιλέτο ανήλθαν σε 346 κιλά. Οι αγορές κρεάτων από τον προμηθευτή «...» ΑΦΜ .., σε είδος κοτόπουλο μπουτί χύμα ανήλθαν σε 6 κιλά. Οι αγορές κρέατος σε χοιρινό ζωντανό ελληνικό από τον προμηθευτή «...» -ΑΦΜ .., ανήλθαν σε 14.954,00 κιλά και σε 6.280,68 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 42%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος χοιρινό μπουτί από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 226,4 κιλά και σε 181,12 κιλά καθαρά χωρίς κόκκαλο (ποσοστό απόδοσης 80%). Οι αγορές κρεάτων σε είδος χοιρινό μπουτί από τον προμηθευτή «... Α.Ε» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 136,90 κιλά και σε 109,52 κιλά καθαρά (ποσοστό απόδοσης 80%). Οι αγορές κρεάτων σε λουκάνικα από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ .. ανήλθαν σε 16 κιλά. Οι αγορές κρεάτων σε γύρο από τον προμηθευτή «...» - ΑΦΜ ... ανήλθαν σε 413,91 κιλά.

Με βάση τις ανωτέρω αγορές κρεάτων ο προσφεύγων, είχε την δυνατότητα να παρασκευάσει τουλάχιστον τα ακόλουθα προϊόντα, ανά είδος, τα οποία θεωρήθηκαν από τον έλεγχο και πωληθέντα, ήτοι:

- ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ: κιλά 352 X 7/κιλό = 2.464 σουβλάκια
- ΧΟΙΡΙΝΟ: κιλά 6.571,32 X 7/κιλό= 45.999 σουβλάκια
- ΓΥΡΟΣ: κιλά 413,91 X4/κιλό = 1.656 σάντουιτς
- ΛΟΥΚΑΝΙΚΑ: κιλά 16 X 7/κιλό= 112 σάντουιτς
- ΣΥΝΟΛΟ** **50.231 ΤΕΜΑΧΙΑ**

Με βάση τις ανωτέρω αγορές, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων από τα ως άνω

προϊόντα ανά είδος κρεάτων που παρασκεύασε και πούλησε, το ελάχιστο ποσό που εισέπραξε ανά είδος κρέατος είναι το εξής:

Είδος	Κιλά	Τεμάχια/ σουβλάκια	Καθαρή Αξία /τεμάχιο	Ελάχιστη εισπραχθείσα Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ €
ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	352,00	2.464	1,80	4.435,20	1.020,10
ΧΟΙΡΙΝΟ	6.571,32	45.999	1,80	82.798,20	19.043,59
ΓΥΡΟΣ	413,91	1.656	2,00	3.312,00	761,76
ΛΟΥΚΑΝΙΚΑ	16,00	112	1,80	201,60	46,37
ΣΥΝΟΛΟ		50.231		90.747,00	20.871,82

Παράλληλα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για το κρινόμενο διάστημα (δ' τρίμηνο) είχε προμηθευτεί από τις επιχειρήσεις με την επωνυμία «...», «...» και «... ΑΕ» 51.811 τεμάχια ψωμάκια σάντουιτς και πίτες. Από τα εν λόγω τεμάχια διαχωρίστηκαν τα τεμάχια σάντουιτς για γύρο που είχαν διαφορετική τιμή χρέωσης. Λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές τεμαχίων για σάντουιτς και πίτες, το ελάχιστο ποσό που εισέπραξε ο προσφεύγων είναι το ακόλουθο:

Είδος	Τεμάχια	Καθαρή Αξία /τεμάχιο	Ελάχιστη εισπραχθείσα Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ €
Ψωμάκια –πίτες	50.155	1,80	90.279,00	20.764,17
Ψωμάκια –πίτες για γύρο	1.656	2,00	3.312,00	761,76
ΣΥΝΟΛΟ	51.811		93.591,00	21.525,93

Από τον έλεγχο της σύγκρισης των εσόδων από τα κρέατα, α) βάσει βιβλίων, β) βάσει τεμαχίων σάντουιτς-πιτών και γ) βάσει της μετατροπής των κιλών των αγορασθέντων κρεάτων σε τεμάχια (σουβλάκια) προέκυψαν τα ακόλουθα για το Δ' τρίμηνο του έτους 2012:

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΡΕΑΤΩΝ	Ποσό σε €
ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	64.729,09
ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΜΑΧΙΩΝ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ -ΠΙΤΩΝ	93.591,00
ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΒΑΣΕΙ ΚΡΕΑΤΩΝ	90.747,00
ΔΙΑΦΟΡΑ	28.861,91

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

Περαιτέρω, δεν καθιστά μη επιτρεπτή την εφαρμογή της τεχνικής αυτής στην προκειμένη περίπτωση και, συνακόλουθα, νομικώς πλημμελείς τις πράξεις που εκδόθηκαν με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ' ενός μεν η τεχνική αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους

κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης, αφ' ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Αντίθετη εκδοχή θα οδηγούσε στο αντίθετο προς το πνεύμα και τους σκοπούς των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (τήρηση των υποχρεώσεων των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων (άρθρο 1 του π.δ/τος 186/1992) και του Κ.Φ.Δ. (διάθεση στη φορολογική διοίκηση ενός σύγχρονου φοροελεγκτικού πλαισίου που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου - σχετ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013), για το ανεπίτρεπτο του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογουμένων, δεδομένης, άλλωστε, της κατ' αρχήν αδυναμίας σχετικού εξαναγκασμού της Διοίκησης (ΣτΕ 3749/2013 Ολομ. κ.ά.).

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

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, ενόψει των προπαρατεθειμένων διατάξεων και λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία β) οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της μη έκδοσης, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2012, αποδείξεων λιανικής πώλησης φορολογικής ταμειακής μηχανής (φτμ), συνολικής αξίας 110.319,30 €, πλέον της μη έκδοσης ΑΠΥ για παροχή υπηρεσιών αξίας 2.863,85 €, προδίδουν πρόθεση απόκρυψης εσόδων και εμφανίσεως –ανακριβών αποτελεσμάτων, καθ' όσον οι περιπτώσεις της μη έκδοσης αυτών είναι επαναλαμβανόμενες, δεδομένου ότι σύμφωνα με τον έλεγχο δεν δύναται να προσδιορισθεί το πλήθος αυτών και ως εκ τούτου δεν οφείλονται σε τυχαίο γεγονός, β) το ποσό των αποκρυβέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος είναι ιδιαίτερα υψηλό, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την έκθεση

ελέγχου, το σύνολο των πωλήσεων του για το επίμαχο έτος ανερχόταν στο ποσό των 268.036,43 ευρώ, και τα έσοδα του από την παροχή υπηρεσιών σε 27.535,23 €, ενώ τα συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα εισοδήματά του στο ποσό των 295.571,66 ευρώ, γ) η πρόθεση του προσφεύγοντος για την απόκρυψη εισοδημάτων προκύπτει/καί από τις αντίστοιχες παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης και κατά τις προηγούμενες και τις επόμενες χρήσεις, καθώς από το αρχείο ΚΒΣ της φορολογικής αρχής προέκυψαν οι ακόλουθες ΑΕΠ .../2007/2007, .../2007, .../2007, .../2006, .../2006, .../2006, .../2007, .../2007, .../2008, .../2008, .../2010, .../2018, .../2014, .../2013, .../2014, .../2016, .../2017, .../2017 και .../2017 που αφορούν όλες σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων.

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν για τη χρήση 2012 ανακριβή λόγω του ότι δεν προσκομίστηκε το θεωρημένο βιβλίο Εσόδων –Εξόδων του κεντρικού και το πρόσθετο βιβλίο πελατών και παράλληλα διαπιστώθηκε ότι υφίσταται παράβαση ΚΒΣ μη έκδοσης στοιχείου αξίας μικρότερης των 1.200,00 €, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ .../2014, που αφορά στη μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου, καθώς και στη μη επίδειξη των βιβλίων. Επιπλέον από τον παρόντα έλεγχο εκδόθηκε η με αριθμό .../2018 ΠΕΠ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών, συνολικής αξίας 110.319,30 € πλέον ΦΠΑ και η μη έκδοση ΑΠΥ τουλάχιστον σε μία περίπτωση για παρεχόμενη υπηρεσία διαμονής, αξίας 2.863,85 € πλέον ΦΠΑ οι οποίες επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό, τα αποτελέσματα του ελέγχου της υπό κρίση περιόδου. Η φύση των φορολογικών αυτών παραβάσεων, καταρχήν λόγω της αδυναμίας της διασταύρωσης εγγραφών των βιβλίων του προσφεύγοντος και ακολούθως λόγω του μεγέθους και της έκτασής τους, συνιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο λογιστικώς και εξωλογιστικώς, αφού λήφθηκαν υπόψη οι Μοναδικοί Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες του προσφεύγοντος και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, ΠΟΛ. 1004/2006 (υπ' αριθμ. πρωτ. 1004925/15062 /Γ0012/19.1.2006 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) και ειδικότερα ΚΑ 7104α (Εκμεταλλευτής επιβατηγών αυτοκινήτων -οδηγός και ιδιοκτήτης) συντελεστής 21%, ΚΑ 9009^α (Ξενοδοχείο ύπνου Β' κατηγορίας και κάτω) συντελεστής 13%) και ΚΑ 9020 (Ψητοπωλείο, οβελιστήριο -σουβλατζίδικο, σνακ μπαρ, ουζερί, μεζεδοπωλείο, τσιπουράδικο, ζυθοπωλείο) συντελεστής 16%. Τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προέκυψαν, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), κατά περίπτωση, συγκρίθηκαν και λήφθηκαν υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και **συνεπώς ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από**

τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων. Με τα δεδομένα αυτά και λαμβανομένου υπ' όψιν ότι: α) στις περιπτώσεις που ο φορολογικός έλεγχος, εφόσον διαπιστώσει ότι η επιχείρηση έχει εκπέσει ως δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά που δεν αναγνωρίζονται από το νόμο, οφείλει να προσθέσει τα ποσά αυτά στα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές και β) στην προκειμένη περίπτωση η προσθήκη των ως άνω διαφορών διενεργήθη στα πλαίσια του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος προκειμένου να συσχετιστεί με τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα κέρδη, όσα περί του αντιθέτου προβάλλει ο προσφεύγων είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό περί της μη αναγνώρισης των αποσβέσεων

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31** - Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του **ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:... στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. ...Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων. Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά....».

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. **πρωτ. 1078820/1526/A0012/29.8.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...».

Επειδή οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη χρήση 2003 με τους συντελεστές που ορίζονται στο π.δ. 299/2003, ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης των παγίων (σχετ. 1103610/16488/Γ0012/ΠΟΛ.1122/19-11-2003 και ΠΟΛ.1005/14.1.2005).

Επειδή, ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αποσβέσεων ποσού 27.100,17 €, από τις συνολικές δαπάνες, βάσει της από 16/07/2018 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα: α) Δεν καταχωρήθηκαν αναλυτικά οι αποσβέσεις για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ώστε να προκύπτει η ετήσια απόσβεση που διενεργήθηκε για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο και το αναπόσβεστο μέρος της αξίας του. β) Υπήρχαν στην κατάσταση που προσκόμισε ο προσφεύγων και κτιριακά είδη, με συντελεστή απόσβεσης μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο συντελεστή, ήτοι 20%, αντί ορθού 8%, που προβλέπεται. γ) Εφάρμοσε στην ίδια κατηγορία των παγίων στοιχείων, τότε τον ανώτερο συντελεστή και τότε τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης, χωρίς να χρησιμοποιεί σταθερά τον ίδιο συντελεστή μέχρι την πλήρη απόσβεση τους. δ) Δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία που αφορούν στα υπό κρίση πάγια, προκειμένου να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ήτοι, της κατηγορίας παγίων, της εφαρμογής του ορθού συντελεστή και της αξίας κτήσης, κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1 περ στ' του Ν. 2238/1994.

Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί, προβάλλονται αβάσιμα από τον προσφεύγοντα.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί του ΦΠΑ

Επειδή αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός του ακαθάριστου εισοδήματος διότι περιλαμβάνει και τον Φ.Π.Α., καθόσον η συνολική αξιολόγηση των ελεγχόμενων στοιχείων και συγκεκριμένα της σύγκρισης των αγορών κρεάτων, των αγορών τεμαχίων σάντουιτς - πίτες με τα έσοδα, έγινε, ως προς τα τιμολόγια αγορών των κρεάτων, με βάση τα κιλά, τα οποία μετατράπηκαν σε τεμάχια σουβλάκια – σάντουιτς και τα οποία στην συνέχεια πολλαπλασιάστηκαν με καθαρή αξία τεμαχίου 1,80 €, χωρίς Φ.Π.Α για το κοτόπουλο και το χοιρινό και για το γύρο– σάντουιτς με καθαρή αξία 2,00 €, χωρίς Φ.Π.Α και αντίστοιχα τα τεμάχια σάντουιτς-πίτες με τον ίδιο τρόπο, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις από 16/07/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ. Εισοδήματος και ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι ο προσφεύγων στο υπ' αριθ.

...//12-02-2018 υπόμνημα του δήλωσε αναληθώς, τις τιμές πώλησης των ειδών που πουλούσε, καθώς διαπιστώθηκε ότι οι τιμές που δήλωσε ως τελική τιμή διάθεσης, είναι χωρίς το Φ.Π.Α.

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

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

Επειδή ακολούθως, ο προσφεύγων, αναφορικά με την υπ' αριθ. .../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., ισχυρίζεται ότι είναι ακυρωτέα διότι ο προσδιορισμός των υποκειμένων στο ΦΠΑ ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησής του, βασίστηκε αποκλειστικά στα συμπεράσματα του διενεργηθέντος για τη φορολογία εισοδήματος ελέγχου. Ο λόγος αυτός της προσφυγής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι, η εν λόγω -προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται στην από 16/07/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει ότι για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, κατά τον Κ.Β.Σ., οι κατά δήλωση και βάσει των βιβλίων και στοιχείων του φορολογητέες εκροές, τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο τρόπος και ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας (ΣτΕ 2907-2910/2016, 1360/2014, 4236/2011, 756/2003 κ.ά) και συνεπώς, όσα περί του αντιθέτου προβάλλει ο προσφεύγων είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί λάθους υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας

Επειδή στην παρ 8 της ΠΟΛ.1047/10.3.2005 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: « 8. Σε περίπτωση που τα τετραγωνικά μέτρα κτίσματος υπερβαίνουν αυτά που αναγράφονται στο συμβόλαιο ή την οικοδομική άδεια, **ο υπόχρεος, για τις ανάγκες συμπλήρωσης του εντύπου, πρέπει να αναγράψει το πραγματικό γεγονός και όχι ότι αναφέρεται στον τίτλο κτήσης ή την οικοδομική άδεια**».

Επειδή με το αρ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1175983 ΕΞ 12.12.2012 έγγραφο της ΓΓΔΕ με θέμα (Αυθαίρετα ακίνητα, που υπήχθησαν στις διατάξεις της παρ. 22 του άρθρου 24 του ν. 4014/2011), διευκρινίστηκε ότι: «Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8 της εγκυκλίου-διαταγής [ΠΟΛ.1047/10.3.2005](#) «Συμπληρωματικές οδηγίες για την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) έτους 2005», σε περίπτωση που τα τετραγωνικά μέτρα κτίσματος υπερβαίνουν αυτά που αναγράφονται στο συμβόλαιο ή την οικοδομική άδεια, ο υπόχρεος, για τις ανάγκες συμπλήρωσης του εντύπου, πρέπει να αναγράψει το πραγματικό γεγονός και όχι ότι αναφέρεται στον τίτλο κτήσης ή την οικοδομική άδεια. Από τη συνδυαστική εφαρμογή και ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι τα τυχόν **αυθαίρετα κτίσματα και οι αυθαίρετες αλλαγές χρήσης αναγράφονται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) στην κατάσταση και χρήση τους, όπως αυτή προκύπτει από την αίτηση υπαγωγής τους στη ρύθμιση των διατάξεων του [άρθρου 24](#) του ν. [4014/2011](#), σε συνδυασμό πάντοτε με την πραγματικότητα, στο έτος που έπεται της ημερομηνίας αίτησης υπαγωγής τους στη ρύθμιση των διατάξεων αυτών**».

Επειδή από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που διενήργησε ο έλεγχος στις λοιπές φορολογίες και συγκεκριμένα από τον έλεγχο της ακίνητης περιουσίας που είχε στην κατοχή του ο προσφεύγων, (Ε9), διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. .../30-09-2005 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου . . . του . αγόρασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή και σε ποσοστό 100%, ένα οικόπεδο εμβαδού 500 τ.μ επί της οδού αριθ. .. που βρίσκεται στον οικισμό «. .» του Δήμου Κατερίνης, στο οικοδομικό τετράγωνο 35-39 και αποτελείται από τα υπ' αριθ.637-603-604 οικόπεδα. Το εν λόγω ακίνητο έχει μεταγραφεί στον τόμο ... με αύξοντα αριθμού ... του Υποθηκοφυλακείου Κατερίνης.

Ακολούθως, με την υπ' αριθ. .../2006 άδεια νέας τριώροφης οικοδομής με τμήμα πυλωτής, με διαμέρισμα στο ισόγειο και διαμέρισμα στον Α' και Β όροφο, με στέγη και περίφραξη (εμβαδό πυλωτής 132,60 τ.μ. συνολικό εμβαδό κατοικίας 298,23 τ.μ, επιφάνεια ημιυπαίθρια 47,86 τ.μ. και

εμβαδό κλιμακοστασίου στο υπόγειο 63,57 τ.μ.), της Δ/σης Πολεοδομίας και πολεοδομικών εφαρμογών του Δήμου Κατερίνης και την υπ' αριθ. .../2008 άδεια οικοδομής αντικατάστασης στέγης με απόληξη κλιμακοστασίου και πέργκολας σε υπάρχουσα τριώροφη οικοδομή με τμήμα πυλωτής και ισόγειο διαμέρισμα της Δ/σης Πολεοδομίας και πολεοδομικών εφαρμογών του Δήμου Κατερίνης, έχτισε το εν λόγω ξενοδοχείο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα διαμερίσματα όπως δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, την τεχνική έκθεση της Πολεοδομίας Κατερίνης και την αυτοψία που διενεργήθηκε από τον έλεγχο στις 26/02/2018, στην έδρα του υποκαταστήματος, επί της οδού αριθ. ...- Πιερίας, παρουσία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι πράγματι η δυναμικότητα του ξενοδοχείου ανέρχεται σε τριάντα (30) διαμερίσματα που αντιστοιχούν σε εξήντα (60) κλίνες. Σύμφωνα δε με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1001/4-1-2005 και στην ΠΟΛ 1047/10-03-2005 εγκυκλίου διαταγές, τα αυθαίρετα κτίσματα αναγράφονται στην πραγματική τους κατάσταση και χρήση και οι κλειστοί ημιυπαίθριοι προστίθενται στους κυρίους χώρους του κτίσματος, από το επόμενο έτος εκείνου κατά το οποίο τακτοποιήθηκαν ή νομιμοποιήθηκαν. Ο προσφεύγων παρόλο που τακτοποίησε τα αυθαίρετα κτίσματα του ξενοδοχείου που διατηρούσε με τον Ν.3843/2010 και ακολούθως με τον 4178/2013 δεν δήλωσε (στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9 που υπέβαλε), το ως άνω ξενοδοχείο στην πραγματική του κατάσταση και χρήση.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για το ξενοδοχείο υπάρχει η οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου αφού προέβη σε αλλαγή χρήσης και διαρρύθμισης με τον Ν. 3843/2010 και το Ν.4178/2013, βάσει των συνημμένων σχετικών εγγράφων τακτοποίησης της υπάρχουσας οικοδομής, ότι υπάρχει η προβλεπόμενη άδεια λειτουργίας, (ειδικό σήμα) για ξενοδοχείο τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων δυναμικότητας Τριάντα (30) διαμερισμάτων- εξήντα (60) κλινών, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./11-07-2011 έγγραφο της Δ/σης Τουρισμού Κεντρικής Μακεδονίας και συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του εντύπου Κ6 για τον προσδιορισμό των αντικειμενικών αξιών κτισμάτων ειδικών κατηγοριών ακινήτων σύμφωνα με την ΠΟΛ 1099/11-07-2005.

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ως άνω ακινήτων κατά την 01/01/2012, ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ακινήτων και η φορολογητέα αξία τους προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, με βάση τις τιμές ζώνης και τους αυξομειωτικούς συντελεστές που ίσχυαν στην περιοχή κατά το κρίσιμο έτος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με τα έντυπα Κ6 για τα διαμερίσματα του ισόγειου, του Α', του Β' και του Γ' ορόφου, με το έντυπο Κ3 για την ρεσεψιόν- και το λεβητοστάσιο και με το έντυπο 3 για το οικόπεδο, όπως αναλυτικά αναφέρεται, στην από 16/07/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Α.Π., δεδομένου ότι ο προσφεύγων δήλωσε δεκατρία (13) δωμάτια και μία αποθήκη αντί ορθού τριάντα (30) δωμάτια ξενοδοχείου, στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9 που υπέβαλε.

Συνεπώς αβάσιμα και προσχηματικά ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι είναι εσφαλμένη η αντικειμενική αξία των ακινήτων, επικαλούμενος ότι θα προσκομίσει τα ορθά φύλλα προσδιορισμού,

τα οποία και δεν προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί του αυθαίρετου καταλογισμού χαρτοσήμου

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1α του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931], ορίζεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται: «Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου, ...»

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία

των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου», και με το άρθρο 806 του Α.Κ. ορίζεται ότι «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας».

Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της [παραγράφου 5 του άρθρου 15](#) του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/80 (Α' 75) ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς η από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος». Από την ως άνω διάταξη, αναφερόμενη σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος "κατάθεση" χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους.

Επειδή από τα άρθρα 806-809 του Α.Κ. προκύπτει η έννοια του Δανείου, όπου ορίζεται ότι Δάνειο είναι η σύμβαση, δυνάμει της οποίας ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει, κατά κυριότητα, στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, τα οποία ο οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή στον συμφωνηθέντα τόπο και χρόνο.

Επειδή περαιτέρω η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει μεταξύ άλλων και τα εξής χαρακτηριστικά: 1) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη. 2) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980). 3) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966). 4) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. 5) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής. 6) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η, δε, μεταβίβαση αυτού

γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης. 7) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (ΑΠ 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, ΑΠ 419/1970). 8) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

Επειδή για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν, οι εξής προϋποθέσεις: 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (ΑΠ 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά δεδομένου ότι το ΣτΕ με αποφάσεις (ΣτΕ 2699/1972, ΣτΕ 2660/1973, ΣτΕ 317/1974, ΣτΕ 2483/1975, ΣτΕ 770/1977, ΣτΕ 575/1978, ΣτΕ 283/1979, ΣτΕ 2368/1980, ΣτΕ 1169/1980, ΣτΕ 1219/1982, ΣτΕ 3013/1984, ΣτΕ 314/1987, ΣτΕ 703/1988, ΣτΕ 3402/1988) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση.

Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ 19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, τα δάνεια που συνάπτονται μεταξύ ιδιωτών είτε μεταξύ ιδιώτη και επιτηδευματία υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% (πλέον 20% υπέρ ΟΓΑ) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 5 γ, 15 παρ. 1α , 13παρ. 1α, του Κώδικα Χαρτοσήμου. Το χαρτόσημο αυτό είναι αναλογικό καθώς υπολογίζεται επί της χρηματικής αξίας που αναφέρεται στη δανειακή σύμβαση(άρθρο 2 του Π.Δ. της 28.7.1931/1931).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 11 § 1 περ. Γ' του Ν. 4169/1961 (ΦΕΚ Α' 81), ορίζεται ότι τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017 και τα πραγματικά στοιχεία, τα οποία προσκομίστηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα:

α) Ότι ενώ στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., καταχωρείται η ανάληψη μερισμάτων από τον πιστούμενο δικαιούχο - μέλος ... τελικά η ανάληψη των ποσών να πραγματοποιείται με έκδοση των ως άνω επιταγών και από το σώμα των επιταγών προέκυψε ότι ο μοναδικός κομιστής ήταν τρίτο πρόσωπο προς την ομόρρυθμη εταιρία και συγκεκριμένα ο προσφεύγων, ο οποίος δεν είχε καμία σχέση με την ως άνω εταιρία, δεδομένου ότι δεν συμμετείχε ποτέ και δεν είχε ουδεμία επιχειρηματική ή άλλη συναλλακτική εμπορική σχέση με αυτήν.

β) το γεγονός ότι τα συνολικά φορολογητέα καθαρά κέρδη για διανομή στο κάθε ομόρρυθμο μέλος και για τις δύο διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2012 της ως άνω εταιρίας, με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.Π.(Ε5), των οικείων ετών, οι οποίες υποβλήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ανέρχονταν στο ποσό 111.607,12 € (49.983.62+61.623,50) και όχι στο ποσό 142.990,18 € που πραγματικά αποδόθηκαν, με προκύπτουσα διαφορά ύψους 31.383,06 €.

γ) Τη μεταβίβαση- παράδοση και απόδοση των χρημάτων, σύμφωνα με τις σχετικές εκδιδόμενες επιταγές της ως άνω εταιρίας στο μοναδικό κομιστή, τον προσφεύγοντα, συνολικού ποσού 117.990,00 €, ο οποίος δεν είχε ουδεμία επιχειρηματική ή άλλη συναλλακτική εμπορική σχέση με την εν λόγω εταιρία και τύγγανε τρίτος.

δ) Τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν2238/1994, βάσει των οποίων θεωρείται ως εισόδημα από εμπορική επιχείρηση η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου.

Βάσιμα διαπίστωσε ότι το ως άνω συνολικό ποσό από τις εκδοθείσες επιταγές ύψους 117.990,00 €, συγκροτεί κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης από τρίτο πρόσωπο, χωρίς να προκύπτει από πουθενά η αιτία χορήγησης του, ήτοι αν το δάνειο χορηγήθηκε αποκλειστικά για την άσκηση της εμπορικής του δραστηριότητας, δεδομένου ότι, από τις εν λόγω επιταγές συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης δανείου και σύμφωνα δε με το Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, ορθά συμπέρανε ότι το ως άνω ποσό υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου (άρθρο 15 ΚΝΤΧ).

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **21-09-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του «.. του ..» με ΑΦΜ ..., καθώς:

Α. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

- 1) Της με αριθμό .../16-07-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, ως προς την εφαρμογή των διατάξεων της παρ 10 α' του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την περ ζ' της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Β. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 2) Της με αριθμό ../16-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013
- 3) Της με αριθμό ../11/16-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012
- 4) Της με αριθμό ../16-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012,
- 5) Της με αριθμ. .../16-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και
- 6) Της με αριθμό ../25-07-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

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

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	68.946,29
Διαφορά τελών χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	0,90
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	68.185,70
Εισφορά Αλληλεγγύης	7.306,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	144.439,00 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	33.475,17
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	29.933,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	63.408,66 €

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Φορολογική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1) 15 X 800,00/3 = 4.000,00
	2) 2.863,85 X25% = 715,96
	3) 2.400,00/3 = 800,00
	4) 600,00 /3 = 200,00
	5) 600,00 /3 = 200,00
	ΣΥΝΟΛΟ:5.915,96 €

Δ. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Διαχ/στική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	117.990,00
Χαρτόσημο	3.539,70
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	707,94
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτ/μου	3.165,20
Εισφορά ΟΓΑ - πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	633,03
ΣΥΝΟΛΟ	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ	8.045,87 €

Ε. ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Ακίνητη Περιουσία 01/01/2012	
Διαφορά φορολογητέας αξίας ακινήτων	279.168,53
Διαφορά φόρου ακίνητης περιουσίας με την παρούσα απόφαση	2.791,69
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	1.379,65
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	4.171,34€

ΣΤ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2018
Μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων	2.500,00 €
Μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων	250,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	2.750,00 €

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

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

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

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.