



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2021
Αριθμός απόφασης: 4118

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από **26/09/2016** Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.
6. Την υπ' αριθμ. /2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3ο μονομελές).
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία μετά την υπ' αριθμ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3^ο μονομελές), λογίζεται ως κατατεθείσα **εμπροθέσμως**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εκροών ποσού 5.814,40 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 6.977,28 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.791,68 €**.

Το ως άνω ποσό προέκυψε από το πόρισμα της από 26/09/2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός εντολής/2015), σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων εκροών) σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 2859/2000, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30, παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), λόγω της ανακριβούς καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, του υπ' αριθμόν/2012 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.800,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης του προσφεύγοντος, επί έλαττον κατά 10.692,00 €.

Κατά της ανωτέρω πράξης ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, την από **11/11/2016** και αριθμό ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την από **10/03/2017** και αριθμό **1947** Απόφαση της Υπηρεσίας μας, **απερρίφθη ως απαράδεκτη** δεδομένου ότι ασκήθηκε **εκπρόθεσμα**, ήτοι μετά την πάροδο της 30/θήμερης προθεσμίας από την επίδοση της προαναφερθείσας πράξης.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε δικαστική προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3^ο μονομελές), με την οποία **αναπέμφθηκε** η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, **προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Στα πλαίσια του εξωλογιστικού προσδιορισμού, στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 171.658,00 €, ορθώς προστέθηκε το εντοπισθέν από τον έλεγχο αποκρυβέν ποσό των 10.692,00 €. Όμως ακολουθώντας το οικείο άθροισμα ύψους 182.350,00 € προσαυξήθηκε περαιτέρω κατά ποσοστό 8% (λόγω ανακρίβειας), ώστε τα εξωλογιστικά ακαθάριστα έσοδα να ανέλθουν στο ποσό των 196.938,00 €, επί των οποίων εφαρμόστηκε Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξημένος κατά 40%, με συνέπεια τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα φορολογητέα κέρδη να ανέλθουν στο ποσό των 55.457,74 €. Δεδομένου ότι συντρέχουν όλοι οι όροι εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής, άνευ όρων, εφαρμογής της θεσπισθείσας ηπιότερης (εν προκειμένω όλως απαλλακτικής) φορολογικής κύρωσης, τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να προσδιοριστούν στο άθροισμα των δηλωθέντων ποσού 171.658,00 € πλέον του αποκρυβέντος ποσού 10.692,00 €, ήτοι στο ποσό των 182.350,00 €, χωρίς την προσαύξηση λόγω ανακρίβειας κατά ποσοστό 8%. Κατά συνέπεια, και οι φορολογητέες εκροές πρέπει να προσδιοριστούν στο ποσό των 182.350,00 € και ο φόρος εκροών (23%) στο ποσό των 41.940,50 €.

2^{ος} λόγος: Ως προς το σκέλος των εισροών (αγορών-δαπανών) η φορολογική αρχή μετέτρεψε στην πράξη τον επικαλούμενο εξωλογιστικό προσδιορισμό σε ημιεξωλογιστικό. Συνεπώς, **επικουρικά**, και δεδομένου ότι στη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος εφάρμοσε λογιστικό συντελεστή 28,16%, αναγνωρίζοντας αυτόματα ως εκπεστές δαπάνες κατά την οικεία χρήση το υπόλοιπο ποσοστό

71,84%, έπρεπε κατ' αντιστοιχία, να αναγνωρίσει (ως κόστος απόκτησης της προσαύξησης των εκροών που επέβαλε) φορολογητέες εισροές και δαπάνες ύψους 10.480,02 € και εκπεστέο ΦΠΑ εισροών 23% επί αυτών, ήτοι ποσό 2.410,40 €.

Επειδή κατά της προσβαλλόμενης πράξης, ο προσφεύγων άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την υπ' αριθμ. 1947/2017 Απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, απερρίφθη ως απαράδεκτη δεδομένου ότι ασκήθηκε εκπρόθεσμα, ήτοι μετά την πάροδο της 30/θήμερης προθεσμίας από την επίδοση της προαναφερθείσας πράξης. Κατά της απόφασης αυτής ο προσφεύγων άσκησε την/2017 προσφυγή, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (3ου μονομελούς), σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχθηκε ως εμπρόθεσμη την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε την ως άνω Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας.

Ως προς τον 1^ο ως άνω της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 48, παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και **συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό** της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή **καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,**

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης

τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 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.

....

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού».

Επειδή με το άρθρο 30, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι 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.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί **απόκρυψη φορολογητέας ύλης** ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το **χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών**, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) **κατά οκτώ τοις εκατό (8%)**, εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή με το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2012, ήτοι πριν την τροποποίησή του με τον Ν. 4110/2013, οριζόταν ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν **ανακριβή** ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

....

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.

....

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 εν προκειμένω, κατά τον 4^ο μήνα του 2012, ο προσφεύγων καταχώρησε ανακριβώς στη σελ. 1 των εσόδων του βιβλίου εσόδων-εξόδων το υπ' αριθμόν/2012 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.800,00 €, επί έλαττον κατά 10.692,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της χρήσης, προσαυξάνοντας, συν τοις άλλοις, τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος με ποσοστό 8%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 (γ') του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή κατά το άρθρο 30, παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή η ως άνω διάταξη του άρθρου 30, παρ. 2 (γ') του Ν. 2238/1994 ήταν ρητά και σαφώς ορισμένη, με ισχύ για χρήσεις μέχρι και 31.12.2012.

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

Επειδή η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την εφαρμογή ή μη μίας ρητά διατυπωμένης διάταξης νόμου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 2, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι «αντικείμενο του φόρου είναι 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».

Επειδή με το άρθρο 3, παρ. 1 (α') του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι «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 βάση τα ανωτέρω, συνάγεται ότι, σε αντίθεση με τη φορολογία εισοδήματος, όπου ο φόρος επιβάλλεται στα κέρδη, ήτοι στα έσοδα αφού αφαιρεθούν τα εκπιπτόμενα έξοδα, στον Φ.Π.Α. ο φόρος εκρών επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση **στα έσοδα** της οντότητας σε κάθε στάδιο της συναλλακτικής αλυσίδας, κάτι που σημαίνει ότι επιβάλλεται ακόμη και στην περίπτωση που μία οντότητα εμφανίζει ζημιές αντί για κέρδη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **αλυσιτελώς προβάλλεται**.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	5.814,40
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.977,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.791,68

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.