



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1274

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

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

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'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

**2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Την από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ: ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ:**

α) της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

γ) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012) και την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

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

Επί της από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 4.400,00€, λόγω α) μη έκδοσης 4.156 φορολογικών στοιχείων εσόδου (Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης), συνολικής καθαρής αξίας 24.895,61€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), β) μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου εσόδου για είσπραξη επιδότησης εργοδοτικών εισφορών, καθαρής αξίας 914,13€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), και γ) ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών, για αξία 914,13€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ήτοι  $(800,00\text{€} \times 15 \times \frac{1}{3}) + (600,00\text{€} \times \frac{1}{3}) + (600,00\text{€} \times \frac{1}{3})$ .

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 23.227,67€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 21.787,56€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.391,21€, ήτοι συνολικό ποσό 47.406,44€, λόγω μη έκδοσης 4.156 φορολογικών στοιχείων εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας 24.895,61€, που ως αποτέλεσμα είχε

την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντα και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κύριος φόρος 12.211,86€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 11.454,72€, ήτοι συνολικό ποσό 23.666,58€, λόγω μη έκδοσης 4.156 φορολογικών στοιχείων εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας 24.895,61€ πλέον ΦΠΑ 5.466,55€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντα, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 31/12/2018 εκθέσεων προστίμου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .... εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων.
2. Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και ελεγκτικών διαπιστώσεων. Ακυρότητα των οριστικών πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμου, ως ερειδομένων σε μη επαρκώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου. Αυθαίρετος ο τρόπος υπολογισμού της απώλειας βάρους των παρασκευασμάτων. Παράδοση δωρεάν γευμάτων σε συλλόγους, άπορους και προσωπικό. Εσφαλμένη η μη έκπτωση δαπανών λογαριασμών κοινής ωφελείας κατά το χρόνο έκδοσης των παραστατικών.
3. Αυθαίρετη και ακυρωτέα η εκ μέρους της φορολογικής αρχής διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της ατομικής επιχείρησής του.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης εγγράφων επί των οποίων βασίστηκε η ελεγκτική αρχή για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ωστόσο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων να αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, την λήψη αντιγράφων αυτών και η ελεγκτική αρχή να μην ανταποκρίθηκε στο αίτημά του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης εγγράφων, προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

### **Ως προς τον 2<sup>ο</sup> και 3<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

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

**Επειδή**, με το άρθρο 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή*».

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**Επειδή**, η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

**Επειδή**, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα*».

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και διευκρινίστηκε ότι για τις μετέπειτα του 2009 χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την

Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013.

**Επειδή**, με το άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 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**, με το άρθρο 67B του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων. 3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη. 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση. 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου*».

**Επειδή**, με το άρθρο 27 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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου*».

**Επειδή**, σε επιχειρήσεις που πωλούν τα είδη τους λιανικά ή κυρίως λιανικά, χωρίς να έχουν υποχρέωση περιγραφής του είδους στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι δυνατόν να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα με βάση τις αξίες των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων. Η μέθοδος αυτή (αρχή των αναλογιών – markup) απαιτεί επιμέλεια και πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις κυρίως, που η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί τη βάσιμη υπόνοια ότι η επιχείρηση αποκρύπτει πωλήσεις, όπως και στην υπό κρίση περίπτωση που οι συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων και επί του κόστους, σε μηνιαία βάση στο υπό κρίση έτος, βαίνουν μειούμενοι έως και σημαντικά αρνητικοί. Η τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε, ήτοι ο συσχετισμός μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει των τιμών καταλόγου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντα, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντα, δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης. Τούτη περιλαμβάνεται άλλωστε και στις απαριθμούμενες του άρθρου 27 παρ. 1 του ν.4174/2013 έμμεσες τεχνικές ελέγχου ως αρχή των αναλογιών (mark up method) (ΜονΔιοικΠρωτ. Χανίων 463/2017). Περαιτέρω 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 στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

**Επειδή**, από τα διαλαμβανόμενα στις από 31/12/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή προέβη στη διενέργεια ελεγκτικής επαλήθευσης, με αναγωγή των αγορασθέντων ποσοτήτων παρασκευασμάτων και εμπορευμάτων, σε πωλήσεις βάσει τιμών καταλόγου, για τον εντοπισμό τυχόν αποκρυβείσας ύλης. Συγκεκριμένα, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε σε ορισμένο ποσοστό την απώλεια βάρους του νωπού κρέατος, κατά τη διαδικασία από την αγορά έως την διάθεσή του στον τελικό καταναλωτή, δη επί της συνολικής ποσότητας νωπού κρέατος υπολόγισε φύρα ως απώλεια του αρχικού βάρους κατά την τοποθέτηση του κρέατος στον άξονα ψήσιματος ως περιττού λίπους, κατά το ψήσιμο με την αποβολή υγρών και λίπους και ως ακατάλληλο περίσσειμα προς διάθεση. Για τον προσδιορισμό του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση κρεάτων, ο έλεγχος, άθροισε τις αγορασθείσες ποσότητες της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, οι οποίες ανήλθαν σε 11.450,48 κιλά. Εν συνεχεία, προσδιόρισε τις αναλωθείσες ποσότητες παρασκευασμένου κρέατος σε 8.015,34 κιλά. Ακολούθως, ο έλεγχος μετέτρεψε τη διαθέσιμη ποσότητα παρασκευασμένου κρέατος σε μερίδες, τις οποίες υπολόγισε αρχικά σε 50.099 και τελικώς, για λόγους στρογγυλοποίησης, σε 50.000.

Κατόπιν, ανήγαγε αυτές σε πωλήσεις λαμβάνοντας ως μέση αξία διάθεσης ποσό 4,50€ ανά μερίδα, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 23%, καθώς βάσει τιμοκαταλόγου οι τιμές εμφανίζουν διακύμανση από 4,00€ έως 5,00€, και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σε 182.926,83€ πλέον ΦΠΑ 23%.

Κατά την ίδια πρακτική και λογική, για τον προσδιορισμό του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση ψαριών και μαλακίων, ο έλεγχος, άθροισε τις αγορασθείσες ποσότητες της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, οι οποίες ανήλθαν σε 2.813,70 κιλά. Εν συνεχεία, προσδιόρισε τις αναλωθείσες ποσότητες παρασκευασμένων ψαριών και μαλακίων σε 1.969,59 κιλά, εφαρμοζόμενου ποσοστού φύρας. Ακολούθως, αφού αφαίρεσε ποσοστό 30% ως αυτά διατίθεντο ως συνοδευτικά (μεζές), μετέτρεψε τη διαθέσιμη ποσότητα παρασκευασμένων ψαριών και μαλακίων σε μερίδες, τις οποίες υπολόγισε αρχικά σε 11.029,70 και τελικώς, για λόγους στρογγυλοποίησης, σε 11.000. Κατόπιν, ανήγαγε αυτές σε πωλήσεις λαμβάνοντας ως μέση αξία διάθεσης ποσό 6,00€ ανά μερίδα, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 23%, καθώς βάσει τιμοκαταλόγου οι τιμές εμφανίζουν διακύμανση από 6,50€ έως 7,00€, και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σε 53.658,54€ πλέον ΦΠΑ 23%.

Τέλος, για τον προσδιορισμό του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση φέτας, ο έλεγχος, άθροισε τις αγορασθείσες ποσότητες της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, οι οποίες ανήλθαν σε 530,39 κιλά. Εν συνεχεία, ο έλεγχος, μετέτρεψε τη διαθέσιμη ποσότητα φέτας σε μερίδες τις οποίες και υπολόγισε σε 2.651,95. Κατόπιν, ανήγαγε αυτές σε πωλήσεις λαμβάνοντας ως μέση αξία διάθεσης ποσό 1,50€ ανά μερίδα, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 23%, βάσει τιμοκαταλόγου, και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σε 3.234,09€ πλέον ΦΠΑ 23%.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος μετέτρεψε τις αγορασθείσες ποσότητες αναψυκτικών, ζύθου, οίνων και συναφών ειδών σε πωλήσεις βάσει τιμοκαταλόγου και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σε 12.911,87€ πλέον ΦΠΑ 23% και 1.726,73€ πλέον ΦΠΑ 13%. Με την ίδια τεχνική ως ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της έτερης επαγγελματικής εγκατάστασης (καφέ – ουζερί) του προσφεύγοντα, σε 105.035,18€ πλέον ΦΠΑ 23%. Τουτέστιν, οι συνολικές πωλήσεις προσδιορίστηκαν αρχικώς στο ποσό των 359.493,24€ και τελικώς στο ποσό των 359.000,00€ (χάριν στρογγυλοποίησης) έναντι των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 334.104,39€, ήτοι διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη 24.895,61€.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, θεμελίωσε το πόρισμά της ότι ο προσφεύγων προέβη σε πωλήσεις εμπορευμάτων χωρίς να εκδώσει τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ).

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

**Επειδή**, ο προσφεύγων, καίτοι επικαλείται έλλειψη εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, δεν εξειδικεύει με τον ισχυρισμό του τυχόν εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που εδράζονται επί εικασιών ή εσφαλμένων παραδοχών, υπολογιστικά λάθη ή αοριστίες των εκθέσεων ελέγχου. Ειδικότερα, ο ισχυρισμός ότι η μεγαλύτερης απώλεια βάρους κατά τη διαδικασία παρασκευής των κρεάτων σε συνδυασμό με το βάρος των μερίδων, εφόσον δεν συνοδεύεται από υπολογιστικά δεδομένα και αποτελέσματα ως προς το πλήθος των μερίδων, δεν επαρκεί ώστε να αποδομήσει ή να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου και απορρίπτεται ως αόριστος και αβάσιμος.

Επιπροσθέτως δε, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ποσότητες εδεσμάτων παραχωρήθηκαν δωρεάν σε συλλόγους, απόρους και προσωπικό απορρίπτεται ως αναπόδεικτος διότι ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού, όπως συγκεκριμένο δελτίο αυτοπαράδοσης, το οποίο είχε υποχρέωση να εκδώσει.

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 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 διαξευκτικά 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, ... 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,... 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. 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. 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**, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο...».

**Επειδή**, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, 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 ενέργεια 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 δικαστήριο να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση 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 (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

**Επειδή,** με το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) 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: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων..... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας....».

**Επειδή**, με την 1058329/1851/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ. 1087/10-06-2005 διευκρινίζεται ότι: «..... ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος.....».

**Επειδή**, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, 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%). ... 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%). 3....».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1004/2006 Α.Υ.Ο. ορίζεται ότι ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 9012] “Εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, χωρίς ζωντανή μουσική” είναι 14%. Επίσης, ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 9015] “Καφετερία ” είναι 21%.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της μη έκδοσης, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής αξίας 24.895,61€, προδίδουν πρόθεση απόκρυψης εσόδων και εμφανίσης ανακριβών αποτελεσμάτων, καθ' όσον οι περιπτώσεις της μη έκδοσης αυτών είναι επαναλαμβανόμενες, δεδομένου ότι σύμφωνα με τον έλεγχο το πλήθος αυτών προσδιορίστηκε σε 4.156 και ως εκ τούτου δεν δύναται να θεωρηθεί ότι οφείλονται σε τυχαίο γεγονός. Επιπλέον, το ποσό των αποκρυβέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντα, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, είναι υψηλό και ανέρχεται σε ποσοστό 7,45% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων του. Λαμβάνοντας υπόψη το είδος και την έκταση των διαπιστωθισών παραβάσεων, που επηρεάζουν το σύνολο σχεδόν της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντα, έχουν ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησής του και καθιστούν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις επισφαλείς, συμπεραίνουμε ότι ορθώς τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή και προσδιορίστηκε εξωλογιστικώς το φορολογητέο εισόδημά του, με προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων του κατά 8%, εφόσον διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και μη έκδοση στοιχείων εσόδου και με εφαρμογή προσαυξημένου κατά 40% Μ.Σ.Κ.Κ.. Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα ορθώς προσδιορίστηκαν στο ποσό των 387.720,00€ και εφαρμοζόμενων του προσαυξημένου κατά 40% οικείου Μ.Σ.Κ.Κ. [9012] 19,60% για τα ακαθάριστα έσοδα του εστιατορίου και του προσαυξημένου κατά 40% οικείου Μ.Σ.Κ.Κ. [9015] 29,40% για τα ακαθάριστα έσοδα της καφετερίας, ήτοι μεσοσταθμικού συντελεστή 20,48%, τα καθαρά κέρδη ορθώς υπολογίστηκαν στο ποσό των 79.405,06€ καθώς υπερβαίνουν των λογιστικώς προσδιοριζόμενων καθαρών κερδών ποσού 12.324,68€.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί έλλειψης εμπειριστατωμένης αιτιολογίας και αυθαίρετης διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

#### **Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο**

**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, 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.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../29.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του  
..... με ΑΦΜ: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 4.400,00 € |
|----------|------------|

**Η υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**

**εισοδήματος οικ. έτους 2013**

|                                |             |
|--------------------------------|-------------|
| Κύριος φόρος εισοδήματος       | 23.227,67 € |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 | 11.613,84 € |
| Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013    | 10.173,72 € |
| Εισφορά αλληλεγγύης            | 2.391,21 €  |
| Σύνολο για καταβολή            | 47.406,44 € |

**Η υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012**

|                                                     |             |
|-----------------------------------------------------|-------------|
| Κύριος Φόρος                                        | 12.211,86 € |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α και Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 | 11.454,72 € |
| Σύνολο για καταβολή                                 | 23.666,58 € |

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ 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.