



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 972

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΨΗΤΟΠΩΛΕΙΟ - ΣΟΥΒΛΑΤΖΙΔΙΚΟ ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΚΑΘΙΣΜΑΤΟΣ ΑΛΛΑ ΟΧΙ ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΑΤΟΣ», και έδρα επί της οδού, κατά των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	-------------------------	-----------------------------------	----------------------------

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	Πρόστιμο Άρθρου 58 ^Α - ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)	01/01/2016- 31/12/2016	48.776,54€
2	Πρόστιμο Άρθρου 58 ^Α - ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)	01/01/2017- 31/12/2017	17.600,22€

του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 48.776,54€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 416.004,57€, πλέον Φ.Π.Α 97.553,07€, στην χρήση 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

-Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 17.600,22€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 146.668,45€, πλέον Φ.Π.Α 35.200,43€, στην χρήση 2017, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου φορολογικών ετών 2016 και 2017, εκδόθηκαν συνεπεία της απόέκθεσης ελέγχου Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν της υπ' αριθμ. σε αντικατάσταση της εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω Ελεγκτικού Κέντρου, για την διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2017.

Με βάση την προαναφερόμενη εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε Μερικός Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., των φορολογικών ετών 2016 και 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Ν.4174/2013 καθώς και της με αριθμ. Α 1293/23-7-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Από τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αναφέρονται στην απόέκθεση ελέγχου Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. (σελ. 6) διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

« 5.1. ΧΡΗΣΗ 2016

Η ελεγχόμενη έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις.

Ο έλεγχος προβαίνει σε προσδιορισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. με βάση:

- τις διαφορές που διαπιστώθηκαν στις φορολογητέες εκροές και αφορούν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής με συνέπεια την μη έκδοση αποδείξεων λιανικής.

Πρόέκυψαν τα κάτωθι:

<i>Σύνολο καθαρής αξίας προσδιορισθέντων εσόδων με έμμεση τεχνική με α' ύλη κρέας :</i>	<i>662.061,55 €</i>
<i>Σύνολο καθαρής αξίας προσδιορισθέντων εσόδων με έμμεση τεχνική με είδη κάβας :</i>	<i>66.875,60 €</i>
<i>Σύνολο καθαρής αξίας εσόδων 2016 από πώληση λιανικών πωλήσεων:</i>	<i>728.937,15€</i>

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει διαφορά από τα δηλωθέντα έσοδα ήτοι :

<i>Σύνολο καθαρής αξίας δηλωθέντων εσόδων 2016:</i>	<i>312.932,58 €</i>
<i>Σύνολο καθαρής αξίας εσόδων έμμεσης τεχνικής 2016:</i>	<i>728.937,15 €</i>
<i>Διαφορά καθαρής αξίας μη εκδοθέντων παραστατικών λιανικών πωλήσεων :</i>	<i>416.004,57 €</i>

Κατόπιν τούτων οι διαφορές ελέγχου σε Φ.Π.Α., που προκύπτουν για την ελεγχόμενη χρήση όσον αφορά τις φορολογητέες εκροές, έχουν ως εξής:

ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΕΚΡΟΕΣ που υπάγονται σε συντελεστή 13%	235,59 €	30,63 €	266,22 €
ΕΚΡΟΕΣ που υπάγονται σε συντελεστή 23%	402.272,96 €	92.522,78 €	494.795,74 €
ΕΚΡΟΕΣ που υπάγονται σε συντελεστή 24%	327.759,60 €	78.662,30 €	406.421,90 €
ΣΥΝΟΛΟ	730.268,15 €	171.215,71 €	901.483,86 €

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ)- ΧΡΗΣΗΣ 2016:

730.268,15 €

Επί της διαφοράς για τα μη εκδοθέντα στοιχεία που προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου υπολογισμού του όγκου των πωλήσεων, υπολογίζεται για άγνωστο αριθμό μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων πρόστιμο του αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013 ήτοι 50% του αναλογούντος ΦΠΑ το οποίο θα αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του ΦΠΑ και καταλογίζεται με ξεχωριστή έκθεση ήτοι:

Διαφορά μη έκδοσης αγνώστου αριθμού φορολογικών στοιχείων με συνολικό ποσό : 416.004,57€ * αναλογία ΦΠΑ σε δηλώσεις: 0,2345 = 97.553,07 * 50% = 48.776,54 €

Βάσει των ανωτέρω εκδίδεται η σχετική πράξη προσδιορισμού προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας.

5.2. ΧΡΗΣΗ 2017

Η ελεγχόμενη έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις.

Ο έλεγχος προβαίνει σε προσδιορισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. με βάση:

- τις διαφορές που διαπιστώθηκαν στις φορολογητέες εκροές και αφορούν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής με συνέπεια την μη έκδοση αποδείξεων λιανικής.

Προέκυψαν τα κάτωθι:

Σύνολο καθαρής αξίας με έμμεση τεχνική με α' υλη κρέας :	459.154,34 €
Σύνολο καθαρής αξίας με έμμεση τεχνική με είδη κάβας :	53.789,69 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων 2017 από πώληση λιανικών πωλήσεων:	512.944,03 €

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει διαφορά από τα δηλωθέντα έσοδα ήτοι :

Σύνολο καθαρής αξίας δηλωθέντων εσόδων 2017:	366.275,58 €
Σύνολο καθαρής αξίας εσόδων λιανικής έμμεσης τεχνικής (ελέγχου) 2017:	512.944,03 €
Διαφορά καθαρής αξίας εσόδων (αξία μη εκδοθέντων παραστατικών πωλήσεων) :	146.668,45€

Κατόπιν των ανωτέρω οι διαφορές ελέγχου σε Φ.Π.Α., που προκύπτουν για την ελεγχόμενη χρήση όσον αφορά τις φορολογητέες εκροές, έχουν ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	Κ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 24%
ΕΣΟΔΑ ΛΙΑΝ. ΠΩΛ. ΕΜΜ. ΤΕΧΝΙΚΗΣ 24%	512.944,04 €	123.106,57 €

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ)- ΧΡΗΣΗΣ 2017:

514.924,04 €

Επί των ανωτέρω διαφορών φορολογητέων εκροών που προκύπτουν με τα δηλωθέντα ο έλεγχος προσδιορίζει τον αναλογούν φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τον ανώτερο ισχύοντα συντελεστή της ελεγχόμενης περιόδου 13%, 24% αφαιρουμένου του 50% του αναλογούντος ΦΠΑ που προκύπτει από το πρόστιμο του αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013.

Επί της διαφοράς για τα μη εκδοθέντα στοιχεία που προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου υπολογισμού του όγκου των πωλήσεων, υπολογίζεται για άγνωστο αριθμό μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων υπολογίζεται πρόστιμο του αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013 ήτοι 50% του αναλογούντος ΦΠΑ το οποίο θα αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του ΦΠΑ ο οποίος προστίθεται στα προστιθέμενα ποσά του φόρου εισροών και καταλογίζεται με ξεχωριστή έκθεση ήτοι:

$146.668,45\text{€} * \text{ΦΠΑ σε δηλώσεις } 0,24 = 35.200,43\text{€} * 50\% = 17.600,22 \text{€}.$

Βάσει των ανωτέρω εκδίδεται η σχετική πράξη προσδιορισμού προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας.».

Σύμφωνα, με τα αποτελέσματα της απόέκθεσης ελέγχου Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου,
2. Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου της σχέσεως της τιμής πωλήσεως προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών,
3. Μη νόμιμη έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., και
4. Εν τοις πράγμασι διαχείριση από υποκρυπτόμενο πρόσωπο.

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι :

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις των άρθρων 24, 25, 28 ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της Απόφασης 1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 3 Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία.

Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:

A. Έγγραφα σύστασης ή νομιμοποίησης 1. Έλεγχος νομιμοποιητικών ή συστατικών εγγράφων.

2. Αξιοποίηση στοιχείων του Γενικού Μητρώου Εμπορικών Επιχειρήσεων (Γ.Ε.Μ.Η.).

B. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου

E.1. της παραγράφου E του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.).

2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου E.1. της παραγράφου E του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.).

3. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων.
4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικής και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικής και λιανικής ή αποκλειστικά λιανικής.
5. Έλεγχος ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση τη τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία.
6. Έλεγχος και αξιοποίηση ενδείξεων ή διαφορών που προκύπτουν από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών.
7. Αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για επαλήθευση συναλλαγών, καθώς και από άλλη πληροφορία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
8. Έλεγχος εμφάνισης όλων των εισοδημάτων από τις λοιπές κατηγορίες της παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - Κ.Φ.Ε.).
9. Έλεγχος ύπαρξης επιχορηγήσεων ή επιδοτήσεων.
10. Έλεγχος των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Τ.Μ., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., ΑΔΗΜΕ), καθώς και των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. [...].

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους: Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 , έμμεσες μεθόδους ελέγχου .».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#) μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)) ισχύουν τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1050/2014](#) Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

.....

Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του [άρθρου 28 του ν. 4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες **διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.**

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει **προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.** Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, στην Απόφαση Α. 1008/2020, ορίζονται τα εξής:

«...

Άρθρο 2- Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013:

.....
2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 3- Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 4- Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

...

Άρθρο 6- Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την

αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 7- Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **Ε.2016/2020** «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

.....
Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών

(π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.».

Επειδή, στην με **Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 /2.5.2014** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», ορίζεται:

«Άρθρο 27

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Ήδη εκδόθηκαν οι ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Φ.Ε.Κ.Β 478) και ΠΟΛ.1094/7.4.2014 (Φ.Ε.Κ. Β 961) αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε., περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού. Η εγκύκλιος διαταγή ΠΟΛ.1270/24.12.2013 θα εφαρμόζεται ανάλογα και για υποθέσεις που ελέγχονται με βάσει τις παραπάνω αποφάσεις.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται:

«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, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,.....

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς δεν ήταν εφικτή η διασταύρωση των δηλωθέντων εσόδων με τα έσοδα που προκύπτουν από τους φορολογικούς μηχανισμούς που είχε στην κατοχή της η ελεγχόμενη επιχείρηση, αφού αυτά δεν προσκομίστηκαν μετά την σχετική πρόσκληση.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, στον προσδιορισμό εισοδήματος της ελεγχόμενης με τη μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, καθώς το είδος της ελεγχόμενης επιχείρησης (σουβλατζίδικο) έχει τις προϋποθέσεις για την καλύτερη εφαρμογή της μεθόδου αυτής.

Επειδή, από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως αυτά καταγράφονται στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ελέγχου προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε εντός των πλαισίων που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις και από την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε 2015/31-01-2020.

Επειδή, μετά την επιλογή εφαρμογής της ως άνω έμμεσης τεχνικής ελέγχου στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ο έλεγχος αιτήθηκε, από την προσφεύγουσα, με το με αριθ. πρωτ. δεύτερο αίτημά του στοιχεία που να αφορούν στις αγορασθείσες ποσότητες ά ύλης κρέατος (βασικής ύλης) των ποσοτήτων των ειδών κάβας, ποσότητες σε γραμμάρια για την παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος, ποσοστό φύρας, καταστάσεις με τις συνολικές παραχθείσες ποσότητες ανά πωληθέν είδος, τιμές τιμοκαταλόγου και αριθμό τραπεζιών καταστήματος για τα ελεγχόμενα έτη, πλην όμως η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 5β του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσης τεχνικής πλήρως αιτιολογείται από τηνέκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, χωρίς να υφίσταται ουδεμία αοριστία σε αυτήν αλλά ακόμη και αν υφίστατο παράβαση τυπικής διάταξης, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγής της δεν επικαλείται καμία βλάβη ώστε να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις της.

Ως εκ τούτου, ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος ζήτησε με το με αρ. πρωτ. δεύτερο αίτημά του, στοιχεία που να αφορούν τις αγορασθείσες ποσότητες α' ύλης κρέατος (βασικής ύλης) των ποσοτήτων των ειδών κάβας, ποσότητες σε γραμμάρια για την παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος, ποσοστό φύρας, καταστάσεις με τις συνολικές παραχθείσες ποσότητες ανά πωληθέν είδος, τιμές τιμοκαταλόγου και αριθμό τραπεζιών καταστήματος, για τα ελεγχόμενα έτη, πλην όμως η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, εν προκειμένω, εφαρμόστηκε η μέθοδος της τιμής πώλησης σε σχέση με τον όγκο κύκλου εργασιών, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα των φορολογικών ετών 2016 και 2017, κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων καθώς δεν ήταν εφικτή η διασταύρωση των δηλωθέντων εσόδων με τα έσοδα που προκύπτουν από τους φορολογικούς μηχανισμούς που είχε στην κατοχή της η ελεγχόμενη, αφού αυτά δεν προσκομίστηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ως προς την φορολογία εισοδήματος και τις φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017 με έμμεση τεχνική ως αναλυτικά προκύπτουν από τους παρακάτω πίνακες:

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2016 ΜΕ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΜΕ Α' ΥΛΗ ΚΡΕΑΣ

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΑΓΟΡΑΣΘΕΙΑΣ Α' ΥΛΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΣΕ ΚΙΛΑ/ΤΕΜ	ΣΥΝΟΛΑ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΣΕ ΓΡΑΜΜ./ΤΕΜ	ΦΥΡΑ	ΣΥΝΟΛΑ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΜΕ ΦΥΡΑ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗΣ ΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΙΑΣ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ (ΣΕ ΓΡΑΜΜ./ΤΕΜ)	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΑΡΑΧΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ (ΜΕΡΙΔΕΣ/ΤΕΜ)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΥΛΙΧΤΑ ΜΕΡΙΔΑ €	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΚΑΛΑΜΑΚΙ - ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΕΣΟ ΟΡΟΣ	ΕΣΟΔΑ ΒΑΒΓΟΥ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ
1	ΚΙΜΑΣ ΜΟΣΧΟΥ 13% ΚΙΛΑ (50% ΣΚΕΤΑ 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	707,416	707,416	0,10	636.674,40	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	5.306	2,30 €	1,80 €	2,05 €	10.876,52 €
2	ΚΙΜΑΣ ΧΟΙΡ. 13% ΚΙΛΑ (50% ΣΚΕΤΑ 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	352,237	352,237	0,10	317.013,30	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	2.642	2,30 €	1,80 €	2,05 €	5.415,64 €
3	ΚΙΜΑΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ 13% ΚΙΛΑ (50% ΣΚΕΤΑ 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	215,030	215,030	0,10	193.527,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	1.613	2,30 €	1,80 €	2,05 €	3.306,09 €
4	ΚΕΜΠΑΠ 13% ΚΙΛΑ (50% ΣΚΕΤΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	2.804,400	2.804.400	0,10	2.523.960,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	21.033	2,10 €	1,60 €	1,85 €	38.911,05 €
5	ΓΥΡΟΣ ΚΟΤ. 13% ΚΙΛΑ (ΓΙΑ ΤΥΛΙΧΤΑ)	9.994,150	9.994.150	0,20	7.995.320,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	66.628	2,10 €		2,10 €	139.918,10 €
6	ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡ. 13% ΚΙΛΑ (ΓΙΑ ΤΥΛΙΧΤΑ)	17.103,300	17.103.300	0,20	13.682.640,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	114.022	2,10 €		2,10 €	239.446,20 €
7	ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡ. 13% ΚΙΛΑ (50% ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	3.495,250	3.495.250	0,10	3.145.725,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	100,00	31.457	2,10 €		2,10 €	66.060,23 €
8	ΧΟΙΡ. ΔΕΛΙ ΛΑΙΜΟ 13% ΚΙΛΑ (ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ ΧΟΙΡΙΝΟ 13% (50% ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	7.545,000	7.545.000	0,10	6.790.500,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	100,00	67.905	2,10 €	1,60 €	1,85 €	125.624,25 €
9	ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΚΟΤ. 13% ΚΙΛΑ (50% ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	6.213,110	6.213.110	0,10	5.591.799,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	100,00	55.918	2,10 €	1,60 €	1,85 €	103.448,28 €
10	ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	3.346,300	3.346.300	0,10	3.011.670,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	100,00	30.117	2,10 €	1,60 €	1,85 €	55.715,90 €
11	ΣΤΗΘΟΣ ΚΟΤ. 13% ΚΙΛΑ	332,920	332.920	0,10	299.628,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	350,00	856	7,80 €		7,80 €	6.877,42 €
12	ΚΟΤ. ΝΩΠΟ 13% ΚΙΛΑ	1.194,400	1.194.400	0,10	1.074.960,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	350,00	3.071	6,00 €		6,00 €	18.427,89 €
13	ΑΡΝΙ ΝΩΠΟ ΠΑΙΔΑΚΙΑ 13% ΚΙΛΑ	23,328	23.328	0,10	20.995,20	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	350,00	60	8,50 €		8,50 €	509,88 €
14	ΧΟΙΡ. ΠΑΙΔΑΚΙΑ 13% ΚΙΛΑ	690,430	60	0,10	54,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	350,00	350	7,80 €		7,80 €	2.730,00 €
15	ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΚΟΤ. 13% ΤΕΜ.	126,980	126.980	0,10	114.282,00	ΤΕΜ	100,00	114	2,30 €	1,81 €	2,06 €	234,27 €
	ΣΥΝΟΛΟ											817.301,72 €

Υπολογισμός καθαρής αξίας βάσει % επιμέρους εκροών επί συνολικών εκροών στις δηλώσεις Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	% ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ 23% ΒΑΣΕΙ % ΕΚΡΟΩΝ ΔΗΛ. ΦΠΑ	0,55	365.460,12 €
ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ 24% ΒΑΣΕΙ % ΕΚΡΟΩΝ ΔΗΛ. ΦΠΑ	0,45	296.601,43 €
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΙΔΩΝ		662.061,55 €

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2016 ΜΕ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΜΕ ΕΙΔΗ ΚΑΒΑΣ

ΕΙΔΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΛΗΦΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΕΙΔΟΣ ΤΙΜΟΚΑΤΑΛΟΓΟΥ (ΤΕΜ)	ΑΝΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΕΣ ΤΙΜΟΚΑΤΑΛΟΓΟΥ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΤΩΝ 2016 ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ €
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 1,5 L	4410		5%	2,6	10.892,60 €
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 250 ML	1392		5%	1,2	1.586,88 €
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 330 ML	26280		5%	1,2	29.959,20 €
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 500 ML	4020		5%	1,6	6.110,40 €
ΚΡΑΣΙΑ 1,5 L	907		5%	4,5	3.877,43 €
ΝΕΡΟ 0,5 Λ	3540		5%	0,5	1.681,50 €
ΝΕΡΟ 1,5 Λ	1030		5%	1,2	1.174,20 €
ΠΟΤΑ 0,4 ML	450		5%	2,1	897,75 €
ΠΟΤΑ 0,5 ML	10696		5%	2,1	21.338,52 €
ΠΟΤΑ 330 ML	3312		5%	1,6	5.034,24 €
ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΜΑΧΙΩΝ	56037		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		82.552,72 €

Υπολογισμός καθαρής αξίας βάσει % επιμέρους εκροών επί συνολικών εκροών στις δηλώσεις Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	% ΣΥΝΤ. ΦΠΑ	% ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΕΚΡΟΕΣ που υπάγονται σε συντελεστή 13%	0,13	0,000610355	50,39 €	44,59 €	5,80 €
ΕΚΡΟΕΣ που υπάγονται σε συντελεστή 23%	0,23	0,548495494	45.279,79 €	36.812,84 €	8.466,95 €
ΕΚΡΟΕΣ που υπάγονται σε συντελεστή 24%	0,24	0,450894151	37.222,54 €	30.018,17 €	7.204,36 €
ΣΥΝΟΛΟ			82.552,72 €	66.875,60 €	15.677,11 €

Σύνολο καθαρής αξίας προσδιορισθέντων εσόδων με έμμεση τεχνική με α' ύλη κρέας : 662.061,55 €

Σύνολο καθαρής αξίας προσδιορισθέντων εσόδων με έμμεση τεχνική με είδη κάβας : 66.875,60 €

Σύνολο καθαρής αξίας εσόδων 2016 από πώληση λιανικών πωλήσεων: 728.937,15€

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει διαφορά από τα δηλωθέντα έσοδα ήτοι :

Σύνολο καθαρής αξίας δηλωθέντων εσόδων 2016: 312.932,58 €

Σύνολο καθαρής αξίας εσόδων έμμεσης τεχνικής 2016: 728.937,15 €

Διαφορά καθαρή αξίας μη εκδοθέντων παραστατικών λιανικών πωλήσεων : 416.004,57 €

Επί της διαφοράς για τα μη εκδοθέντα στοιχεία υπολογίζεται πρόστιμο του αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013 όπως προστέθηκε με το αρθ. 1 του ν. 4366/2016 και αρθ. 5 του ίδιου νόμου, ήτοι 50% του αναλογούντος ΦΠΑ το οποίο θα αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του προστίμου 58/58Α ανακρίβειας ΦΠΑ επί των δηλώσεων βάσει της παρ. 5 αρθ. 58Α του ν. 4174/2013 όπως προστέθηκε με το αρθ. 1 του ν. 4366/2016 και αρθ. 5 του ίδιου νόμου και καταλογίζεται με ξεχωριστή έκθεση προστίμου του αρθ. 58Α του ν. 4174/2013, ήτοι:

Πρόστιμο αγνώστου αριθμού μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων= 416.004,57€ * αναλογία ΦΠΑ σε δηλώσεις 0,2345 =97.553,07 * 50%=48.776,54 €.

[...].

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2017 ΜΕ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΜΕ Α' ΥΛΗ ΚΡΕΑΣ

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΑΓΟΡΑΣΘΕΙΑΣ Α' ΥΛΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΣΕ ΚΙΛΑ/ΤΕΜ	ΣΥΝΟΛΑ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΣΕ ΓΡΑΜΜ.-ΤΕΜ	ΦΥΡΑ	ΣΥΝΟΛΑ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΜΕ ΦΥΡΑ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΕΙΔΟΥΣ (ΓΡΑΜ.-ΚΙΛΟ)	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΙΑΣ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ (ΣΕ ΓΡΑΜ.)	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΙΣΕΙΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ (ΜΕΡΙΔΕΣ)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΥΛΙΧΤΑ €	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΚΑΛΑΜΑΚΙ - ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	ΕΣΟΔΑ ΕΛΒΓΧΟΥ
1	ΚΙΜΑΣ ΜΟΣΧΟΥ 13% ΚΙΛΑ (50% ΣΚΕΤΑ 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	1.705,460	1.705.460,000	0,1	1.534.914,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	12.791	2,30 €	1,80 €	2,05 €	26.221,45 €
2	ΚΙΜΑΣ ΧΟΙΡ. 13% ΚΙΛΑ (50% ΣΚΕΤΑ 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	416,190	416.190,000	0,1	374.571,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	3.121	2,30 €	1,80 €	2,05 €	6.398,92 €
3	ΚΙΜΑΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ 13% ΚΙΛΑ (50% ΣΚΕΤΑ 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	355,300	355.300,000	0,1	319.770,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	2.665	2,30 €	1,80 €	2,05 €	5.462,74 €
4	ΚΕΜΠΛΙ 13% ΚΙΛΑ (50% ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	2.168,200	2.168.200,000	0,1	1.951.380,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	16.262	2,10 €	1,60 €	1,85 €	34.149,15 €
5	ΓΥΡΟΣ ΚΟΤ. 13% ΚΙΛΑ (ΓΙΑ ΤΥΛΙΧΤΑ)	7.911,575	7.911.575,000	0,2	6.329.260,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	52.744	2,10 €		2,10 €	110.762,05 €
6	ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡ. 13% ΚΙΛΑ (ΓΙΑ ΤΥΛΙΧΤΑ)	10.112,600	10.112.600,000	0,2	8.090.080,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	120,00	67.417	2,10 €		2,10 €	70.788,20 €
7	ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡ. 13% ΚΙΛΑ (50% ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	6.429,195	6.429.195,000	0,1	5.786.275,50	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	100,00	57.863	2,10 €		2,10 €	121.511,79 €
8	ΧΟΙΡ. ΔΕΛΙ ΛΑΙΜΟ 13% ΚΙΛΑ (ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ 13% (50% ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	3.151,400	3.151.400,000	0,1	2.836.260,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	100,00	28.363	2,10 €	1,60 €	1,85 €	52.470,81 €
9	ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΚΟΤ. 13% ΚΙΛΑ (50% ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	17,045	17.045,000	0,1	15.340,50	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	100,00	153	2,10 €	1,60 €	1,85 €	283,80 €
10	ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΚΟΤ. 13% ΚΙΛΑ (50% ΚΑΛΑΜΑΚΙΑ, 50% ΤΥΛΙΧΤΑ)	6.789,230	6.789.230,000	0,1	6.110.307,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	100,00	61.103	2,10 €	1,60 €	1,85 €	128.316,45 €
11	ΣΤΗΘΟΣ ΚΟΤ. 13% ΚΙΛΑ	102,350	102.350,000	0,1	92.115,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	350,00	263	7,80 €		7,80 €	1.026,42 €
12	ΚΟΤ. ΝΟΠΟ 13% ΚΙΛΑ	708,750	708.750,000	0,1	637.875,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	350,00	1.823	6,00 €		6,00 €	10.935,00 €
13	ΑΡΝΙ ΝΟΠΟ ΠΑΙΔΑΚΙΑ 13% ΚΙΛΑ	93,700	93.700,000	0,1	84.330,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	350,00	241	8,50 €		8,50 €	1.024,01 €
14	ΧΟΙΡ. ΠΑΙΔΑΚΙ 13% ΚΙΛΑ	643,000	643.000,000	0,1	578.700,00	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	350,00	0	7,80 €		7,80 €	0,60 €
15	ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΚΟΤ. 13% ΤΕΜ.	0,000	0,000	0,1	0,00	ΤΕΜ.	0,00	0	2,30 €	1,80 €	2,05 €	0,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ											569.351,38 €

Υπολογισμός της καθαρής αξίας των εσόδων με ΦΠΑ 24% : 569.351,38€/1,24=459.154,34€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2017 ΜΕ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΜΕ ΕΙΔΗ ΚΑΒΑΣ

ΕΙΔΗ ΚΑΒΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ ΤΙΜΟΚΑΤΑΛΟΓΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΕΣ ΤΙΜΟΚΑΤΑΛΟΓΟΥ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΟΤΩΝ 2016 ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ €
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 1,5 L	4672	5%	2,6	11.539,84 €
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 250 ML	600	5%	1,2	684,00 €
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 330 ML	22465	5%	1,2	25.610,10 €
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 500 ML	3372	5%	1,6	5.125,44 €
ΚΡΑΣΙΑ 1,5 L	693	5%	4,5	2.962,58 €
ΝΕΡΟ 0,5 Λ	3072	5%	0,5	1.459,20 €
ΝΕΡΟ 1,5 Λ	762	5%	1,2	868,68 €
ΠΟΤΑ 0,4 ML	0	5%	2,1	- €
ΠΟΤΑ 0,5 ML	7500	5%	2,1	14.962,50 €
ΠΟΤΑ 330 ML	2294	5%	1,6	3.486,88 €
ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΜΑΧΙΩΝ	45430	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		66.699,22 €

Υπολογισμός καθαρής αξίας βάσει % εκροών στις δηλώσεις Φ.Π.Α.

	% ΣΥΝΤ. ΦΠΑ	% ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΕΚΡΟΕΣ που υπάγονται σε συντελεστή 13%	0,13	0	- €	- €	- €
ΕΚΡΟΕΣ που υπάγονται σε συντελεστή 24%	0,24	100%	66.699,22 €	53.789,69 €	12.909,53 €
ΣΥΝΟΛΟ			66.699,22 €	53.789,69 €	12.909,53 €

Σύνολο καθαρής αξίας με έμμεση τεχνική με α' υλη κρέας :	459.154,34 €
Σύνολο καθαρής αξίας με έμμεση τεχνική με είδη κάβας :	53.789,69 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων 2017 από πώληση λιανικών πωλήσεων:	512.944,03 €

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει διαφορά από τα δηλωθέντα έσοδα ήτοι :

Σύνολο καθαρής αξίας δηλωθέντων εσόδων 2017:	366.275,58 €
Σύνολο καθαρής αξίας εσόδων λιανικής έμμεσης τεχνικής 2017:	512.944,03 €
Διαφορά καθαρής αξίας εσόδων (αξία μη εκδοθέντων παραστατικών πωλήσεων) :	146.668,45 €

Επί της διαφοράς για τα μη εκδοθέντα στοιχεία υπολογίζεται πρόστιμο του αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013 όπως προστέθηκε με το αρθ. 1 του ν. 4366/2016 και αρθ. 5 του ίδιου νόμου, ήτοι 50% του αναλογούντος ΦΠΑ το οποίο θα αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του προστίμου 58/58Α ανακρίβειας ΦΠΑ επί των δηλώσεων βάσει της παρ. 5 αρθ. 58Α του ν. 4174/2013 όπως προστέθηκε με το αρθ. 1 του ν. 4366/2016 και αρθ. 5 του ίδιου νόμου και καταλογίζεται με ξεχωριστή έκθεση προστίμου του αρθ. 58Α του ν. 4174/2013, ήτοι:

146.668,45€ * ΦΠΑ σε δηλώσεις 0,24 =35.200,43€ * 50%=17.600,21 €..».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι « ο Έλεγχος όφειλε να ορίσει για τα είδη Γύρος χοιρινό και Γύρος κοτόπουλο ποσοστό φύρας 30% από το ψήσιμο, 5% μεριδοποίηση, 3% ξεπάγωμα ήτοι συνολικό ποσοστό φύρας πριν την διάθεση 38% αντί για 20% το οποίο προσδιορίζει ο Έλεγχος.[...].

Ομοίως για τα λοιπά προϊόντα και συγκεκριμένα για το προϊόν «καλαμάκια κοτόπουλο», «καλαμάκια χοιρινό» «μπιφτέκια» κτλ το ποσοστό φύρας αντί για δέκα τοις εκατό (10%) θα έπρεπε να υπολογιστεί για τους ίδιους παραπάνω λόγους τουλάχιστον σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) καθώς πράγματι τα εν λόγω ως άνω προϊόντα έχουν μεγαλύτερο ποσοστό φύρας».

Επειδή, οι παραδοχές του ελέγχου όπως αυτές αναλυτικά αποτυπώνονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΕΦ. ΣΤ αυτής) λόγω των ιδιαιτεροτήτων των πωληθέντων προϊόντων της ελεγχόμενης, της επεξεργασίας αυτών, της μη προσκόμισης απαραίτητων στοιχείων / δικαιολογητικών από πλευράς της, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, κρίνονται ορθές και βάσιμες λαμβάνοντας υπόψη και τις αρχές της χρηστής διοίκησης και επιείκειας.

Επειδή, κατόπιν έρευνας και πληροφοριών του ελέγχου για τις προδιαγραφές κατά την παρασκευή των προϊόντων, της λογικής απώλειας πρώτων υλών αλλά και των αδιάθετων προϊόντων, ορθώς υπολογίστηκε 20% ποσοστό φύρας για τα είδη Γύρος χοιρινός και Γύρος κοτόπουλου, 10% ποσοστό φύρας για τα λοιπά προϊόντα, ενώ για τα είδη κάβας ποσοστό φύρας 5%.

Ως εκ τούτου, ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δήθεν ουδέποτε αναλύθηκαν ειδικότερα σε σχετική παράγραφο της απόεκθέσεως ελέγχου προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., τα αποτελέσματα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, υπονοώντας ουσιαστικά ότι ο έλεγχος αρκέστηκε στα αναφερόμενα στην απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και δεν προέβη σε αυτοτελή έλεγχο των συμπερασμάτων αυτών.

Επειδή, στην απόέκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., (ΚΕΦ.5 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ) προκύπτουν τα αποτελέσματα και οι διαφορές που διαπιστώθηκαν στις φορολογητέες εκροές και αφορούν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής με συνέπεια τη μη έκδοση αποδείξεων λιανικής (Α.Λ.Π.) υπολογίζοντας ταυτόχρονα και το πρόστιμο του άρθρου 58^Α - Ν.4174/2013.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α κατά τα ποσά των διαφορών που προέκυψαν στα έσοδα της από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι συνολικού ποσού 416.004,57€, για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικού ποσού 146.668,45€, για το φορολογικό έτος 2017 και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη κατά τις ως άνω φορολογικές περιόδους απέκρυψε φορολογητέα ύλη με τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση αποδείξεων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ και συνεπώς δεν παρουσίασε τα πραγματικά έσοδά της.

Προς τούτο, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου (απόδειξη λιανικής πώλησης) για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικού ποσού 97.553,07€, ήτοι πρόστιμο ποσού 48.776,54€ για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικού ποσού 35.200,43€, ήτοι πρόστιμο ποσού 17.600,22€ για το φορολογικό έτος 2017 αντίστοιχα.

Επειδή, ορθά ο έλεγχος διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, πλην όμως το πρόστιμο που πρέπει να επιβληθεί είναι το προβλεπόμενο στην παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου, ως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1252/2015 και αναλύεται παρακάτω (αλλαγή νομικής βάσης).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα

ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.[...]

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα [...]

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣτΕ 3261/1994), ΔΕφΑΘ 1526/2012.

Επειδή, στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (ώρα μπορεί και να αποκλίνει) τις

διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει.

Επειδή, εξάλλου, όπως έχει νομολογιακά κριθεί «η προσφυγή κατά φορολογικής πράξης αποτελεί προσφυγή, καθόσον ασκείται σε ορισμένη προθεσμία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δηλαδή ενώπιον διοικητικού οργάνου, το οποίο έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και την ουσία της υπόθεσης και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την πράξη, ή να την τροποποιήσει, ή να απορρίψει την προσφυγή. Επομένως, νομίμως το όργανο αυτό εξετάζει εξ υπ' αρχής την υπόθεση και, στα πλαίσια αυτά, δύναται να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική του κρίση» (βλ. ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία των πράξεων, ακυρώνοντάς αυτές ή μεταρρυθμίζοντάς αυτές.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, με τις υπ' αριθ.οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, που προσβάλλονται με την υπ' αριθ. πρωτ. συνεξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, δεν επιβλήθηκε, ως προβλέπεται, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ και αυτό γιατί με την έκδοση α) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (97.553,07 * 50%), φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε πρόστιμο που αφορά στην παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 416.004,57€ και β) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (35.200,43 * 50%), φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε πρόστιμο που αφορά στην παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 146.668,45€.

Επειδή, ωστόσο όπως έχει κριθεί νομολογιακά για την επιβολή του αυτοτελούς προστίμου μη έκδοσης απαιτείται η φορολογική αρχή να διαπιστώνει κατόπιν πραγματικών δεδομένων και περιστάσεων με ακρίβεια το χρόνο και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και τον λήπτη αυτής ή για το πωληθέν αγαθό τον αγοραστή αυτού, χωρίς αυτό να προκύπτει κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Άλλωστε από τις οδηγίες της Διοίκησης, αρχικά με την ΠΟΛ.1252/2015, ως προς τις οδηγίες που παρέχονται σχετικά με την επιβολή προστίμων του 58Α στην περίπτωση που

διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εν προκειμένω κύκλου εργασιών, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α παρ.2 του ΚΦΔ περί ανακρίβειας και συγκεκριμένα στην εν λόγω οδηγία της Διοίκησης αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

«Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) 23.000 ευρώ πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58.Α ($46.000 \times 50\% = 23.000 \text{€}$) και

β) 26.000 ευρώ πρόστιμο της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 58 ($52.000 \times 50\% = 26.000 \text{€}$).

Ενώ επίσης σημειώνεται ότι και στις διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του άρθρου 28 ν.4172/13, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., και στις Ε. 2015 & 2016/2020 και Α.1008/20 εγκύκλιους διαταγές του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δεν προβλέπεται η επιβολή αυτοτελών προστίμων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.».

Επειδή, εν προκειμένω, δεν αναφέρονται στις πράξεις επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης και συγκεκριμένα το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και ο λήπτης αυτής. Συνεπώς, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία, δεν έπρεπε να καταλογιστούν από τον έλεγχο οι ανωτέρω παραβάσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ, αλλά για την απόκρυψη κύκλου εργασιών, όπως αυτή προσδιορίσθηκε με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών και τη σχετική διαφορά στις φορολογητέες εκροές, επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ.2 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων ΦΠΑ, όπως τα εν λόγω άλλωστε έχει εφαρμόσει και η Υπηρεσία μας (ΔΕΔ Αθηνών 258/2023).

Επειδή, από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, με τις κρινόμενες υπ' αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2016 και 2017, έχουν καταλογιστεί αυτοτελή πρόστιμα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, ωστόσο βάσει των ανωτέρω, για την υπό κρίση περίπτωση έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.1 αλλά της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών, όπως διαπιστώθηκαν με τις υπ' αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, που προσβάλλονται με την υπ'

αριθ. πρωτ. συνεξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω πράξεις τροποποιούνται ως προς τη νομική τους βάση, ήτοι χαρακτηρίζονται ως πρόστιμα της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ για υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή του με τα άρθρα 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του ν.4337/2015, ήτοι έως 01/02/2016, ορίζεται ότι:

«Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 «Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμ. Ε.2176/2021 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (Α' 170) ως προς τη συνέργεια.» αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι «κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της

Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος». Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης. Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ)...

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1091/2013 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση της 525/2012 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική επιχείρηση, τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση.» αναφέρεται ότι:

« Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιοσδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιοσδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιοσδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.».

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομιζόμενη από την προσφεύγουσα υπ' αριθ. απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (διαδικασία ασφαλιστικών μέτρων) κρίθηκε ότι:

«Όπως συνομολογεί η ίδια είναι υγιής και ικανή να εργαστεί σε κάθε περίπτωση καθόσον δεν πιθανολογήθηκε ανάγκη συνεχούς παρουσίας της εγγύς των τέκνων της για καθημερινή και

αδιάλειπτη φροντίδα τους αυτοπροσώπως, προκειμένου έτσι να εξασφαλίσει επαρκές εισόδημα τόσο για την ίδια, όσο και τα τέκνα της, έστω και για ικανοποίηση των αναγκών της δικής της διατροφής, αλλά και για μερική συνεισφορά της στις διατροφικές ανάγκες και δαπάνες των τέκνων της και σε χρήμα..».

Επειδή, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 και 2017 η επιχείρηση της προσφεύγουσας απασχολούσε αντίστοιχα 75 και 66 άτομα προσωπικό, γεγονός που καταδεικνύει ότι δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της ότι απαιτούνταν η προσωπική της συνεχής απασχόληση στην επιχείρηση και συνεπώς κάλλιστα θα μπορούσε να ασκεί τη διαχείριση της επιχείρησης και με μερική απασχόλησή της σε αυτήν.

Επειδή, όταν έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία), στα τιμολόγια ή σε άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (εικονικώς), υπέχει φορολογική υποχρέωση τόσον ο επιτηδευματίας, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικώς) εμφανίζεται με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά ότι ασκεί βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησής του, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων αυτών (βλ. Σ.Τ.Ε. 4347/2001 επταμελούς).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι αυτή τελούσε σε καλή πίστη, δηλαδή, ότι η εκ μέρους της εμφάνιση ως δήθεν διοικητή του νομικού προσώπου δεν ήταν καρπός συνεννόησης και συμπαιγνίας με τον υποκρυπτόμενο πραγματικό διοικητή αυτού για την παραπλάνηση των Αρχών (ΣΤΕ 3435/2017), καθόσον έχει κριθεί ότι, στην περίπτωση αυτή ο φαινόμενος διοικών δεν μπορεί να θεωρείται αμέτοχος και, ως εκ τούτου, γεννάται εις ολόκληρον ευθύνη αμφοτέρων (ΣΤΕ 2622/2013, ΝΣΚ 429/2013).

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στην από έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 58^A Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1	Πρόστιμο Άρθρου 58 ^Α - ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)	01/01/2016-31/12/2016
2	Πρόστιμο Άρθρου 58 ^Α - ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)	01/01/2017-31/12/2017

του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Πρόστιμο τού άρθρου 58^Α παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2016

- Ποσό Καταλογισμού: 48.776,54€

2. Πρόστιμο τού άρθρου 58^Α παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2017

- Ποσό Καταλογισμού: 17.600,22€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.