



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 27/03/2023

Αριθμός απόφασης: 81

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 09/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στην,, κατά: α) της υπ' αριθμ. /15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθμ. /15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθμ. /15-11-2022 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, δ) της υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, και ε) της υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 15/11/2022 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

α) Με την υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.171,96 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 585,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.757,94 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

β) Με την υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 960,87 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 480,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.441,31 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

γ) Με την υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.069,78 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.034,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.104,67 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

δ) Με την υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.453,43 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.726,71 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **11.180,14 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **2.750,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και 54 παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. και τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 13 και του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά το ως άνω φορολογικό έτος υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α) Δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ./23-06-2022 αίτημα άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και

β) Δε διαφύλαξε τα λογιστικά αρχεία (δεδομένα φορολογικής μνήμης του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου CFR.....), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 15/11/2022 οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./22-06-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι και στα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς, από έλεγχο στο αρχείο της Υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ότι υφίστανται οι παρακάτω παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, οι οποίες σχετίζονται με απόκρυψη φορολογητέας ύλης:

- ΑΕΠ/07-02-2019 που αφορά μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για το έτος 2018.
- ΑΕΠ/05-03-2019 που αφορά μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για το έτος 2018.
- ΑΕΠ/05-02-2020 που αφορά μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για το έτος 2019.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (δεδομένων φορολογικής μνήμης του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β και γ του ν. 4172/2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ειδικότερα εκδόθηκε η υπ' αριθμ./10-10-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με την οποία εγκρίθηκε η τεχνική έλεγχου της αρχής των αναλογιών.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με τις έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 στο ύψος των 103.927,41 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2019 στο ύψος των 93.102,88 ευρώ, και δεδομένου ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε 63.947,08 ευρώ και 49.130,61 ευρώ αντίστοιχα, τα τελικά ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος είναι αυτά που προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές, ήτοι **103.927,41 ευρώ και 93.102,88 ευρώ αντίστοιχα.**

Περαιτέρω, έγινε έλεγχος των δαπανών της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, από τον οποίο προέκυψε ότι οι κάτωθι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται, και συνεπώς προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος:

ΕΙΔΟΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
Δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης	2.186,06	4.450,51
Δαπάνες που απορρίφθηκαν λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής	3.678,04	13.572,38
Πρόστιμο παράβασης ΚΟΚ που δεν εκπίπτει		50,00
ΣΥΝΟΛΟ	5.864,10	18.072,89

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	103.927,41	93.102,88
(-) ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	52.627,74	49.688,37
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	51.299,67	43.414,51
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	55.795,69	59.235,29
(+) ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	682,80	906,49
(+) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ/ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	5.864,10	18.072,89
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	2.050,88	3.158,60

Στη συνέχεια, τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος λήφθηκαν ως εκροές για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./15-11-2022,/15-11-2022,/15-11-2022 και/15-11-2022 και/15-11-2022 οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι οριστικές εκδοθείσες πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμου επικαλούνται καταργηθέντα νόμο (ν.4174/2013), και συνεπώς έχουν εκδοθεί παρανόμως και πρέπει να ακυρωθούν.
- Μη επαρκής αιτιολογία έκδοσης των πράξεων - Καταχρηστική εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου που αφορά την μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Ειδικότερα:
 - Ο ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. Ρόδου είχε όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες στη διάθεσή του για να πραγματοποιήσει ένα πλήρη και κανονικό φορολογικό έλεγχο της επιχείρησής του για το επίμαχο χρονικό διάστημα, ακόμα και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ πελατών - προμηθευτών για τα ελεγχόμενα έτη, χωρίς να

αναγκαστεί να καταφύγει στην έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, όπως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου θέλει να παρουσιάσει, καθόσον δεν υπήρξε επαρκής τεκμηρίωση στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου.

- Από τα στοιχεία που του έχουν επιδοθεί αλλά και από τα επικαλούμενα σχετικά στις κοινοποιηθείσες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι δεν έχει εκδοθεί σχετική απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, δεν υφίσταται δηλαδή προηγούμενη αιτιολογημένη απόφαση - έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου για την επιλογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, και κατά συνέπεια συντρέχει περίπτωση υπέρβαση εξουσίας και αναρμοδιότητας των ελεγκτικών οργάνων, καθώς η επιλογή της εν λόγω μεθόδου ελέγχου θα έπρεπε να στηρίζεται σε αιτιολογημένη απόφαση.

- Λανθασμένος υπολογισμός των δεδομένων για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, καθώς στην επισυναπτόμενη στην έκθεση ελέγχου κατάσταση (37 σελ.) με την οποία δήθεν προσδιορίσθηκε η συνολική καθαρή αξία αγορών και πωλήσεων τα έτη 2018-2019, υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις, καθόσον από συγκεκριμένα είδη δεν πραγματοποιήσε πωλήσεις (συνεπώς δεν απεκόμισε κέρδος), εφόσον αυτά διατέθηκαν δωρεάν στους πελάτες του εστιατορίου του. Συγκεκριμένα τα είδη που διατέθηκαν δωρεάν στους πελάτες του μαζί με το γεύμα τους (ή το πρωινό τους), ήτοι κρασί, χυμό, ενώ με όμοιο τρόπο και για τα αλκοολούχα ποτά, σημαντικό μέρος των οποίων διετέθη δωρεάν, εφόσον έγινε κατανάλωση αυτών ως δωρεάν κοκτέιλ με το γεύμα κάθε πελάτη.

- Παράνομος καταλογισμός της με αριθμ./2022 οριστικής πράξης. Ειδικότερα:

- Όσον αφορά το πρόστιμο των 2.500,00 ευρώ, η επίκληση του ελέγχου περί μη διαφύλαξης των αρχείων είναι λανθασμένη, συνεπώς η ανωτέρω επιβολή προστίμου είναι παράνομη, καθόσον ναι μεν είχε καταστραφεί η κάρτα μνήμης του φορολογικού μηχανισμού μόνο για το έτος 2018, ωστόσο τα αρχεία αυτής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4987/2022 αποτυπώθηκαν σε έγγραφη και ηλεκτρονική μορφή και απεστάλησαν στον φορολογικό έλεγχο.

- Όσον αφορά το πρόστιμο των 250,00 ευρώ, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθμ./23.6.2022 αίτημα του άρθρου 14 ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, ουδέποτε έλαβε γνώση αυτού, εφόσον δεν του κοινοποιήθηκε στην έδρα της επιχείρησής του, ενώ η δήθεν e-κοινοποίηση του λογαριασμού taxis που επικαλείται ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου δεν αποτελεί βέβαιη απόδειξη ότι πράγματι έλαβε γνώση.

Επειδή με το νόμο 4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν. 4174/2013, οι οποίες ενσωματώθηκαν στο νέο κώδικα, και σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού ο ν. 4987/2022 αποτελεί κωδικοποίηση των υφιστάμενων διατάξεων που διέπουν τη διαδικασία προσδιορισμού (βεβαίωσης) και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο σώμα του Κώδικα και το Παράρτημα αυτού, καθώς και τις καθώς και τις κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με τη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά. Στην ουσία περιλαμβάνει όλες τις

τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα, που έχουν επέλθει από νομοθετικές παρεμβάσεις και τις μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος και στη νομοθεσία για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ενοποιούνται οι υφιστάμενες διατάξεις που ισχύουν και απαλείφονται διατάξεις, οι οποίες έχουν καταστεί ανενεργές λόγω εφαρμογής νεότερων διατάξεων, καθώς και διατάξεις που έχουν εξαντλήσει το ρυθμιστικό τους περιεχόμενο

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με το **άρθρο 71 παρ. 1 και 2 του ν. 4987/2022**, όπου σε κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή ή αναφορά σε διάταξη του Μέρους Α' του Ν. 4174/2013 (Α' 170) ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), ή γενικά στον ν. 4174/2013 ή στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), **εφεξής νοείται η αντίστοιχη διάταξη του παρόντος Κώδικα ή ο παρών Κώδικας**, ενώ κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι αναφέρονται σε κατηργημένες διατάξεις, ωστόσο από την πλημμέλεια αυτή ο προσφεύγων δε δύναται επικαλεστεί βλάβη, ειδικά από τη στιγμή που δεν άλλαξε κάτι στην ουσία των ισχυουσών διατάξεων, και οι διατάξεις, τα άρθρα και το περιεχόμενό τους έχουν παραμείνει ως έχουν, τόσο στον παλιό όσο και στο νέο κώδικα φορολογικής διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 του ν. 4172/2013**:

«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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«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.

.....

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. α της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. 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.

Η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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.

.....

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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου εξέδωσε την απόφαση με αριθμό/10-10-2022 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα επιλέχθηκε η τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών, για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, κατόπιν της εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή, σύμφωνα με την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ που προβλέπει την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου. Ειδικότερα:

- Από τον έλεγχο στο σύστημα Taxis προκύπτει ότι υφίστανται παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή άλλου νόμιμου παραστατικού για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, οι οποίες διαπιστώθηκαν στα πλαίσια προληπτικού ελέγχου (ΑΕΠ/07-02-2019 και/05-03-2019 που αφορούν το φορολογικό έτος 2018 και ΑΕΠ/05-02-2022 που αφορά το φορολογικό έτος 2019). Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

- Περαιτέρω, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη των δεδομένων φορολογικής μνήμης του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

- Επιπρόσθετα, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι στα ελεγχόμενα έτη προσδιορίστηκαν ζημιές ποσού 44.476,35 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 59.793,05 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 επίσης δεν ήταν δυνατό να διενεργηθεί η ελεγκτική επαλήθευση του περιθωρίου μεικτού κέρδους και να προσδιορισθεί και να συγκριθεί ο δηλούμενος συντελεστής μικτού κέρδους, καθώς διαπιστώθηκε ζημία.

Επιπλέον η επιχείρηση του προσφεύγοντος εμφανίζει ζημιογόνα εικόνα για σειρά ετών, καθώς από έλεγχο στις δηλώσεις του προσφεύγοντος για τα προηγούμενα και επόμενα φορολογικά έτη προκύπτει ότι αυτός δηλώνει διαχρονικά ζημιές, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	ΖΗΜΙΕΣ
2015	32.626,74	-	50.182,47
2016	30.166,69	-	44.666,43
2017	55.412,22	-	35.274,41
2018	63.947,08	-	43.793,55
2019	49.130,61	-	58.886,56
2020	22.557,39	-	24.266,03
2021	43.211,18	-	23.232,62

- Περαιτέρω, από την επισκόπηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 διαπιστώνεται ότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές

αποτυπώνονται στις δηλώσεις του. Ειδικότερα, από τα στοιχεία μόνο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος προκύπτει ο παρακάτω πίνακας:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	840,00	840,00
(+) Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	197,95	92,74
(+) Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	3.830,79	3.830,35
ΖΗΜΙΑ	-43.793,55	-58.886,56
(-) Σύνολο δαπανών κωδ. 049 δήλωσης	8.598,22	21.514,19
(-) Σύνολο πληρωμών μέσω καρτών		3.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	8.598,22	24.514,19

Από τα ανωτέρω και τη συνολική φορολογική εικόνα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος συνάγεται ότι ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από τον έλεγχο έμμεση τεχνική και συγκεκριμένα η έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών που προβλέπεται στην παράγραφο 1 περίπτωση α' του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις τόσο της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/13, όσο και της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη στη χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, με πλήρη αιτιολογία, ενώ εκδόθηκε και η προβλεπόμενη υπ' αριθμ./10-10-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου για την επιλογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έχει εκδοθεί σχετική απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και επομένως συντρέχει περίπτωση υπέρβαση εξουσίας και αναρμοδιότητας των ελεγκτικών οργάνων απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς δεν του κοινοποιήθηκε καμία τέτοια απόφαση. Ωστόσο σε κανένα σημείο των αποφάσεων-εγκυκλίων Α.1008/2020, Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020 και των άρθρων 28 ν.4172/13 και 27 του Κ.Φ.Δ. δεν αναφέρεται υποχρέωση να κοινοποιείται προηγουμένως η απόφαση του Προϊσταμένου, σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής. Ομοίως δεν προκύπτει δέσμια αρμοδιότητα - υποχρέωση κοινοποίησης της εισηγητικής έκθεσης του αρμοδίου ελεγκτικού οργάνου σε χρόνο προγενέστερο, πόσο μάλλον από τη στιγμή που η εισηγητική έκθεση αποτελεί έγγραφο που απευθύνει το ελεγκτικό όργανο προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ και δεν απευθύνεται προς τον φορολογούμενο. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε γνώση εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου με την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου και του με αριθμ./2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων άρθρου 28 Κ.Φ.Δ., το οποίο του κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 13/10/2022 και είχε τη δυνατότητα, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. να ζητήσει και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε καθόλου στο ως άνω σημείωμα. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στο **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.1008/2020** με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/ παρεχόμενων

υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

.....

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 έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.

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, με την Ε.2016/2020 ορίζεται 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:

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί

συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

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.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή των ως άνω μεθόδων ελέγχου αντλώντας στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, έλαβε υπόψη του το μεγαλύτερο

μέρος των αγορών που πραγματοποίησε η επιχείρηση του προσφεύγοντος τα έτη 2018 και 2019 σε ποτά, χυμούς, αναψυκτικά, νερά και ανθρακούχα νερά. Τα συγκεκριμένα ήδη ο προσφεύγων τα προμηθευόταν από τις εταιρείες ΑΦΟΙΟ.Ε./ΙΚΕ με ΑΦΜ και Ο.Ε. με ΑΦΜ Επίσης έλαβε υπόψη του τις τιμές πώλησης του τιμοκαταλόγου επί των αγορασθέντων ποσοτήτων, προσδιόρισε δηλαδή το συνολικό κόστος αυτών των προϊόντων, καθώς και τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώλησή τους. Έτσι εφάρμοσε την αναλογία, συνολικά ακαθάριστα έσοδα/συνολικό κόστος.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προέβη στις παρακάτω παραδοχές, οι οποίες στηρίζονται και σε ελέγχους σε καταστήματα ίδιου αντικειμένου με του προσφεύγοντος:

α) οι φιάλες των αλκοολούχων ποτών 1 L αποδίδουν 15 έως 20 ποτά. οι φιάλες των αλκοολούχων ποτών 0,7L αποδίδουν 11 έως 15 ποτά. Ο έλεγχος για να προσδιορίσει το κόστος ανά ποτό έλαβε υπόψη του τις μερίδες των 15 και 11 αντίστοιχα.

β) οι χυμοί 1 L αποδίδουν 4 ποτήρια χυμό.

γ) Ο ασκός κρασιού των 10L αποδίδει 9 καράφες κρασιού του λίτρου καθώς υπάρχει και φύρα 10%.

δ) Ομοίως ο ασκός κρασιού 20L αποδίδει 18 καράφες κρασιού του λίτρου.

ε) Το βαρέλι της μπίρας 30L αποδίδει 48 ποτήρια μπίρας του 0,5L καθώς υπάρχει και φύρα 20% στο βαρέλι.

στ) Ομοίως το βαρέλι της μπίρας 50L αποδίδει 80 ποτήρια μπίρας του 0,5L.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε κατάσταση 37 σελίδων, όπως παρουσιάζεται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία προσδιορίστηκε η συνολική καθαρή αξία αγορών και συνολική η καθαρή αξία πωλήσεων για τα έτη 2018-2019. Από τη συγκεκριμένη κατάσταση, οι αγορές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων αθροιστικά τα έτη 2018-2019 από τους προμηθευτές Ο.Ε./Ι.Κ.Ε. με ΑΦΜ και Ο.Ε. και ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας ακαθάριστα έσοδα/κόστος αγορών ανήλθαν σε 30.528,12 ευρώ (15.494,85 το 2018 και 15.036,27 το 2019), τα ακαθάριστα έσοδα για τα ίδια είδη με βάση τις τιμές του τιμοκαταλόγου επί των ποσοτήτων ανήλθαν σε 111.615,81 ευρώ, άρα η αναλογία ακαθάριστα έσοδα/κόστος αγορών προσδιορίστηκε σε 3,66 (111.615,81/30.528,12), την οποία ο έλεγχος προς εύνοια του προσφεύγοντος τη στρογγυλοποίησε στην τιμή 3,50.

Αντίστοιχα, το συνολικό κόστος αγορών των ειδών ποτά, χυμοί, αναψυκτικά, νερά ανθρακούχα και μη που προμηθεύτηκε ο ελεγχόμενος από τις εταιρείες Ο.Ε./Ι.Κ.Ε. με ΑΦΜ: και Ο.Ε., ανήλθαν σύμφωνα με τα λογιστικά αρχεία σε 17.497,50 ευρώ και 17.510,25 ευρώ (σύνολο 35.007,75) για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Δηλαδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη για να υπολογίσει την αναλογία ακαθάριστα έσοδα/κόστος αγορών ποσοστό κόστους αγορών επί του συνόλου των αγορών 87,20% (30.528,12/35.007,75). Η τιμή 3,50 πολλαπλασιαζόμενη με το κόστος αγορών (ποτά, χυμοί, αναψυκτικά, νερά ανθρακούχα και μη) ανά έτος μας δίνει τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου για αυτά τα είδη για τα έτη 2018 και 2019:

ΕΤΟΣ 2018: 17.497,50€ X 3,50 = 61.241,25 ευρώ

ΕΤΟΣ 2019: 17.510,25€ X 3,50 = 61.285,88 ευρώ

Επιπλέον, ο έλεγχος προσδιόρισε την ποσοστιαία αναλογία των πωλήσεων ειδών ποτά, χυμοί, αναψυκτικά, νερά ανθρακούχα και μη που προμηθεύτηκε ο ελεγχόμενος από τις εταιρείες Ο.Ε./Ι.Κ.Ε. με ΑΦΜ: και Ο.Ε. σε σχέση με το σύνολο των πωλήσεων που παρείχε η οντότητα ως εκμεταλλευτής εστιατορίου και προσδιόρισε τη διαφορά των ακαθάριστων εσόδων του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2018 στο ποσό των 39.980,33 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2019 στο ποσό 43.972,27 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος τελικά προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος με βάση τις έμμεσες τεχνικές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 στο ποσό των 103.927,41 ευρώ (63.947,08+39.980,33) και 93.102,88 ευρώ (49.130,61+43.972,27) αντίστοιχα, ενώ το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος διαμορφώθηκε ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	103.927,41	93.102,88
(-) ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	52.627,74	49.688,37
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	51.299,67	43.414,51
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	55.795,69	59.235,29
(+) ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	682,80	906,49
(+) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ/ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	5.864,10	18.072,89
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	2.050,88	3.158,60

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται πλημμέλεια στην εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, διότι δεν εξήχθησαν αξιόπιστες αναλογίες για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και επιπλέον ο έλεγχος δεν προσδιόρισε ποσότητες εμπορευμάτων που παρασχέθηκαν δωρεάν σε πελάτες. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι, όπως αποδεικνύεται από τον προσκομισθέντα και στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. αλλά και προσκομιζόμενο με την παρούσα προσφυγή τιμοκατάλογο του εστιατορίου του (.....), ο επικαλούμενος από τον έλεγχο χυμός 1L που αποδίδει 4 ποτήρια χυμό δεν ανταποκρίνεται στις δήθεν πωλήσεις του, εφόσον ήταν διαθέσιμος στους πελάτες του σε απεριόριστη ποσότητα, συνεπώς δωρεάν, ενώ και οι ασκοί κρασιού των 10L και 20L που κατά τον έλεγχο αποδίδουν 9 και 18 καράφες κρασιού του λίτρου αντίστοιχα, επίσης δεν του απεκόμιζαν έσοδο από την διάθεσή τους, εφόσον μισή καράφα του κρασιού (500ml) ήταν επίσης δωρεάν μαζί με κάθε γεύμα. Επιπροσθέτως η δυνατότητα να έχει ο κάθε πελάτης του δωρεάν κοκτέιλ με το γεύμα του (εναλλακτικά από την καράφα κρασί των 500ml), καθιστά επίσης αναξιόπιστες τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τις πωλήσεις των αλκοολούχων ποτών του εστιατορίου.

Επειδή με την υπ' αριθμ. Π.7475/07.Ι 1.1986 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται:

«1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών

της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση»

Επειδή, επιπλέον, στο άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων αορίστως ισχυρίζεται ότι διέθετε δωρεάν προϊόντα σε πελάτες του, χωρίς να προσκομίζει, προς απόδειξη των ισχυρισμών του, τα κατάλληλα παραστατικά τεκμηρίωσης των συναλλαγών, ήτοι τις εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης, όπως προβλέπεται από τις φορολογικές διατάξεις. Όπως, δε, αναφέρεται στη με αριθμ. πρωτ./16-12-2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ρόδου από τον έλεγχο των τιμοκαταλόγων της επιχείρησης δε διαπιστώθηκε η ύπαρξη δωρεάν προσφορών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: ...

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** ορίζεται ότι:

«7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή στο άρθρο 15 του ν. 4308/2014 ορίζεται:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 40 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4308/2014** ορίζεται:

«1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές

οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, **φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ` ελάχιστον:**

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 7 του ν. 4308/2014** “Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων”:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **κεφαλαίου 2 της ΠΟΛ. 1220/2012** απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα “Κωδικοποίηση – Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποσπελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ” ορίζεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΜΜΑΓΩΝ

3. Εκτυπωτικός μηχανισμός ΦΗΜ.

3.4. Τήρηση Αντιγράφων των εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων εσόδων και λοιπών Δελτίων του ΦΗΜ.

Η τήρηση και διαφύλαξη αντιγράφων όλων των εκδιδόμενων από ΦΗΜ Φορολογικών Αποδείξεων γίνεται υποχρεωτικά μέσω ηλεκτρονικού τρόπου διαφύλαξης σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 5 του παρόντος κεφαλαίου. Η τήρηση αντιγράφων λοιπών Δελτίων είναι προαιρετική

Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων – Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά – λειτουργικά χαρακτηριστικά.

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών.

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει.

Τα ίδια αρχεία είναι διαφυλαγμένα με ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο.

.....

5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων.

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

5.7.4.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις.

5.7.4.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσής τους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε' , ζ , η και ιδ' της παραγράφου 1.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ.1252/2015 διευκρινίστηκαν τα εξής:

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. γ)

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε).

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.»

Επειδή περαιτέρω, στην ΠΟΛ. 1026/2018 αναφέρεται:

«Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, επιδόθηκε στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος το με αριθμ./05-08-2022 αίτημα άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ο προσφεύγων κλήθηκε μεταξύ άλλων να προσκομίσει τα αναλυτικά φορολογικά στοιχεία εσόδων από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου για τα έτη 2018 και 2019. Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο βεβαίωση του υπεύθυνου τεχνικού κ., η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/05-10-2022 στην οποία αναφερόταν η αδυναμία προσκόμισης των δεδομένων των εσόδων για το έτος 2018 λόγω καταστροφής της κάρτας μνήμης του μηχανισμού. Κατά συνέπεια ο προσφεύγων δε διαφύλαξε τα λογιστικά αρχεία, ήτοι τα δεδομένα των αναλυτικών εσόδων του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4308/2014. Ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος

του πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ. και των ως άνω διευκρινιστικών εγκυκλίων ΠΟΛ.1252/2015 και ΠΟΛ. 1026/2018.

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, όσον αφορά το πρόστιμο των 250,00 ευρώ, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθμ./23.6.2022 αίτημα του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, ουδέποτε έλαβε γνώση αυτού, εφόσον δεν του κοινοποιήθηκε στην έδρα της επιχείρησής του, ενώ η δήθεν e-κοινοποίηση του λογαριασμού taxis που επικαλείται ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου δεν αποτελεί βέβαιη απόδειξη ότι πράγματι έλαβε γνώση.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.:**

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

«2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.:**

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

η) δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β , γ , δ και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

.....»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

.....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, εν προκειμένω, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά, μέσω του λογαριασμού του στο taxisnet, το υπ' αριθμ./23-06-2022 αίτημα άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., το οποίο αναγνώστηκε στις 01/07/2022. Επιπλέον, όπως αναφέρεται στη με αριθμ. πρωτ./16-12-2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, το αίτημα κοινοποιήθηκε και στο email του λογιστή του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την ως άνω πρόσκληση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ., και συνεπώς ορθά επιβλήθηκε σε βάρος του το πρόστιμο ύψους 250,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. δ και 54 παρ. 2δ του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15/11/2022 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./15-11-2022,/15-11-2022,/15-11-2022,/15-11-2022 και/15-11-2022 οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

• Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	5.560,00	5.560,00	5.560,00	
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	0,01			
	Χρεωστικό ποσό		1.171,95	1.171,95	1.171,95
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			585,98	585,98	585,98
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού		649,99	649,99	649,99	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			1.757,94	1.757,94	1.757,94

• Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		63.947,08	103.927,41	103.927,41	39.980,33
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		71.059,63	71.059,63	71.059,63	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		10.870,63	17.667,66	17.667,66	6.797,03
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		11.597,88	11.597,88	11.597,88	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		727,25			727,25
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			6.069,78	6.069,78	6.069,78
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ			3.034,89	3.034,89	3.034,89
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			9.104,67	9.104,67	9.104,67
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		727,25			727,25
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή					

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	4.476,67	4.476,67	4.476,67	
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0,02	960,89	960,89	960,87
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			480,44	480,44	480,44
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού		0,02	0,02	0,02	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			1.441,31	1.441,31	1.441,31

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		63.143,51	107.115,79	107.115,79	43.972,28
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		76.584,59	76.584,59	76.584,59	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		8.155,63	14.881,61	14.881,61	6.725,98
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		11.201,41	10.473,96	10.473,96	727,45
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		3.045,78	3.045,78	3.045,78	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			7.453,43	7.453,43	7.453,43
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ			3.726,71	3.726,71	3.726,71
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			11.180,14	11.180,14	11.180,14
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		3.045,78	3.045,78	3.045,78	
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή					

Γ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

- Σύνολο προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.: **2.750,00 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.