



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1217**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

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. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του,, κατοίκου, με έδρα της ατομικής επιχείρησής του στη κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/03/2016	485,52 €
2	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/04/2016 - 30/06/2016	9.039,89 €
3	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/07/2016 - 30/09/2016	2.565,54 €
4	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/10/2016 - 31/12/2016	252.757,47 €
5	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/03/2017	3.271,41 €
6	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/04/2017 - 30/06/2017	746,30 €
7	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/07/2017 - 30/09/2017	-
8	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/10/2017 - 31/12/2017	46.292,91 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

- 1) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.03.2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 323,68 €, πλέον 161,84 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ της εν λόγω φορολογικής περιόδου, ήτοι συνολικό ποσό 485,52 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.678,90 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου.
- 2) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2016-30.06.2016 του Προϊσταμένου του

ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 6.026,59 €, πλέον 3.013,30 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ της εν λόγω φορολογικής περιόδου, ήτοι συνολικό ποσό 9.039,89 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου.

- 3) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.09.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 1.710,36 €, πλέον 855,18 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ της εν λόγω φορολογικής περιόδου, ήτοι συνολικό ποσό 2.565,54 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου.
- 4) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 168.504,98 €, πλέον 84.252,49 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ της εν λόγω φορολογικής περιόδου, ήτοι συνολικό ποσό 252.757,47 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 651,47 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου.
- 5) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.03.2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 2.180,94 €, πλέον 1.090,47 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ της εν λόγω φορολογικής περιόδου, ήτοι συνολικό ποσό 3.271,41 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου.
- 6) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2016-30.06.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 497,53 €, πλέον 248,77 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ της εν λόγω φορολογικής περιόδου, ήτοι συνολικό ποσό 746,30 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 469,91 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου.
- 7) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.09.2016 του Προϊσταμένου του

ΚΕΦΟΜΕΠ δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κανένας φόρος, ωστόσο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 1.325,51 €.

- 8) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 30.861,94 €, πλέον 15.430,97 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ της εν λόγω φορολογικής περιόδου, ήτοι συνολικό ποσό 46.292,91 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.850,01 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά τις οκτώ (8) ως άνω ελεγχθείσες περιόδους με την προσθήκη:

α) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του περιόδου 01.01.2016-31.03.2016 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **13.054,70 €**, λόγω μη προσκόμισης παραστατικών που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των σχετικών εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) και να τεκμηριώνουν έτσι τις επικαλούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις,

β) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του περιόδου 01.04.2016-30.06.2016 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **14.555,20 €** λόγω μη προσκόμισης παραστατικών που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των σχετικών εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ και να τεκμηριώνουν έτσι τις επικαλούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις,

γ) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του περιόδου 01.07.2016-30.09.2016 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **7.126,90 €** λόγω μη προσκόμισης παραστατικών που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των σχετικών εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ και να τεκμηριώνουν έτσι τις επικαλούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις,

δ) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του 01.10.2016-31.12.2016 **αφενός** ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **3.497,25 €** λόγω μη προσκόμισης παραστατικών που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των σχετικών εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ και να τεκμηριώνουν έτσι τις επικαλούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις και **αφετέρου** ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **701.321,25 €** στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ), ήτοι συνολικά 704.818,50 €,

ε) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του περιόδου 01.01.2017-31.03.2017 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **6.366,80 €**, λόγω μη προσκόμισης παραστατικών που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των σχετικών εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-

μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) και να τεκμηριώνουν έτσι τις επικαλούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις,

στ) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του περιόδου 01.04.2017-30.06.2017 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **4.031,00 €** λόγω μη προσκόμισης παραστατικών που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των σχετικών εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ και να τεκμηριώνουν έτσι τις επικαλούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις,

ζ) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του περιόδου 01.07.2017-30.09.2017 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **3.565,00 €** λόγω μη προσκόμισης παραστατικών που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των σχετικών εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ και να τεκμηριώνουν έτσι τις επικαλούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις και

η) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του 01.10.2017-31.12.2017 **αφενός** ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **1.455,00 €** λόγω μη προσκόμισης παραστατικών που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των σχετικών εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ και να τεκμηριώνουν έτσι τις επικαλούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις και **αφετέρου** ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **133.488,54 €** στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ), ήτοι συνολικά **134.943,54 €**,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2016-31.03.2016	60.135,60 €	73.190,30 €
01.04.2016-30.06.2016	98.923,00 €	113.478,20 €
01.07.2016-30.09.2016	112.918,42 €	120.045,32 €
01.10.2016-31.12.2016	137.918,44 €	842.736,94 €
01.01.2017-31.03.2017	46.182,18 €	52.548,98 €
01.04.2017-30.06.2017	48.718,71 €	52.749,71 €
01.07.2017-30.09.2017	53.898,00 €	57.463,00 €
01.01.2017-31.12.2017	57.698,73 €	192.642,27 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Το βάρος απόδειξης των φερομένων ως παραβάσεων το φέρει η Διοίκηση.

- 3) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 5) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2022): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] 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 με 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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] 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 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] 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 [...]. 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) [...] ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. 4. [...]. 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: Α. [...]. Β. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/ 27.1.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ («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 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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 [...] πρόσωπο [...] 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 τη 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 τη χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με τη 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. 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών [...]. 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 [...] προσώπων [...] 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 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 οριζόμενων 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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 [...] 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 [...]. Ειδικότερα: Α. 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 δύναται 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.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο [...]. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο [...].

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. [...]. 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 κ.λπ. 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 [...] προσώπου [...] 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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 474/ 25.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «Άρθρο 5: **Επιλογή τεχνικής ελέγχου.** Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. [...]. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....):

«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): *«Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»*

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η συμπεροβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν παρέχει σαφή αιτιολογία και καθίσταται αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει ούτε παραθέτει στο σώμα της γεγονότα ή άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, στα οποία η φορολογική αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, ως εκ τούτου:

α) Εσφαλμένη καθίσταται και η προσφυγή της Διοίκησης σε μεθόδους έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς δεν αποδεικνύονται επαρκώς ούτε οι ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας ούτε η πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

β) Εν προκειμένω η Διοίκηση του καταλογίζει την παράβαση της ελλιπούς περιγραφής, τόσο στο βιβλίο απογραφών όσο και στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης, του είδους των εμπορεύσιμων εμπορευμάτων, χωρίς ωστόσο να αναφέρει επακριβώς σε ποια προϊόντα αναφέρεται, δεδομένου μάλιστα ότι πρόκειται για 20.000 σχέδια λιανικής αξίας κάτω του 1,00 € και χονδρικής κατώτερης των 0,30 €.

γ) Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του χρησιμοποιήθηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα η «Μέθοδος τεχνικής αναλογιών». Ωστόσο, ουδόλως αιτιολογείται στην έκθεση ελέγχου η επιλογή και η προτίμηση της εν λόγω μεθόδου και όχι κάποιας άλλης από όσες προβλέπονται στο άρθρο 27 ΚΦΔ. Η απλή αναγραφή νομικών διατάξεων σε καμία περίπτωση δεν υπέχει θέσης ακριβούς, ειδικής και σαφούς αιτιολογίας, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, στο οποίο θεσμοθετείται η υποχρέωση της Διοίκησης για αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διοικητικής πράξης.

δ) Συνήθως για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών χρησιμοποιείται το περιθώριο μικρού κέρδους. Ωστόσο, για τον προσδιορισμό αυτό μπορεί να γίνει χρήση και κάποιας άλλης αναλογικής σχέσης εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. 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. Εν προκειμένω, τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη είναι εκείνα της επιχείρησής του, ωστόσο από πουθενά δεν προκύπτει κάποια αξιοπιστία και καταλληλότητα στην αναλογική σχέση που τυγχάνει εφαρμογής.

ε) Δεν αναφέρεται στις πράξεις επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΔ ο χρόνος, κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης. Είναι χαρακτηριστικό άλλωστε ότι ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την τιμή εισαγωγής από την Κίνα αυτών των χιλιάδων μικροειδών «ψιλικών», δεν έχει λάβει υπόψη του στην αυθαίρετη μέση τιμή που έχει προσδιορίσει τα έξοδα μεταφοράς, τους δασμούς, τα γενικότερα έξοδα εκτελωνισμού και, το πιο σημαντικό, το ποσοστό φθορών αυτών των μικροπραγμάτων.

στ) Οι κριθείσες ως μη αιτιολογημένες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αποτελούν καθ' όλα νόμιμες συναλλαγές που αφορούν τις δραστηριότητες της επιχείρησής του, γεγονός που μπορεί να το επιβεβαιώσει και το ύψος των υπό εξέταση ποσών. Επίσης, πουθενά δεν λαμβάνεται υπόψη η επιχειρηματική πρακτική των πληρωμών επί πιστώσει ειδικά την υπό κρίση περίοδο των capital controls και κρίνονται ως έξοδα που δεν έχουν φορολογηθεί αγορές προμηθευτών επί πιστώσει, ενώ ο ίδιος έχει πράγματι προμηθευτεί εμπορεύματα που έχουν παραμείνει στην επιχείρησή του και βρίσκονται στους χρησιμοποιούμενους αποθηκευτικούς χώρους, τα οποία δεν έχουν πωληθεί, αλλά και δεν έχουν ακόμα εξοφληθεί (καθώς δεν είχε τη σχετική ρευστότητα) βάσει σχετικών συμφωνιών με τους προμηθευτές του. Αυτός είναι και ο λόγος, για τον οποίο δεν αποδεικνύεται η χρησιμοποίηση τραπεζικών μέσων για την εξόφληση.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι, εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Από τη σχετική με την υπό κρίση υπόθεση απόοικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι ο υπό κρίση έλεγχος διαπίστωσε ότι στα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα εντός των δύο (2) ως άνω ελεγχθεισών περιόδων (01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017) τιμολόγια πώλησης ως επί το πλείστον αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους, χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και στα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των πωληθέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων και κατ' επέκταση ο διαχωρισμός και η καταμέτρησή τους για σκοπούς διενέργειας (της ελεγκτικής επαλήθευσης της) κλειστής αποθήκης και (της ελεγκτικής επαλήθευσης της) ορθής αποτίμησής τους (σελ. 25-26 της έκθεσης ελέγχου), και παράλληλα από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι ο υπό κρίση έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση, στις 31.5.2016, φορολογικών παραστατικών και τη μη λήψη, στις 27.1.2017, ενός τιμολογίου αγοράς αγαθών (σελ. 7-8 και 11 της έκθεσης ελέγχου). Ως εκ τούτου, τεκμηριώνεται με τρόπο εξειδικευμένο, αναλυτικό/επεξηγηματικό και χωρίς προφανή κενά («σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία», σύμφωνα με τη χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 64 ΚΦΔ ορολογία) **αφενός** η αιτία (ελλιπής περιγραφή του είδους των εμπορευμάτων με αποτέλεσμα το ανέφικτο του διαχωρισμού και της καταμέτρησής τους για σκοπούς διενέργειας (της ελεγκτικής επαλήθευσης της) κλειστής αποθήκης και (της ελεγκτικής επαλήθευσης της) ορθής αποτίμησής τους σε συνδυασμό με μη έκδοση και μη λήψη των προβλεπόμενων από την ισχύουσα νομοθεσία φορολογικών παραστατικών, στοιχεία που τεκμηριώνουν επαρκώς («πλήρης απόδειξη») -με βάση έμμεσες (ήτοι συναγόμενες από τεκμήρια) αποδείξεις, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης)- την τήρηση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τρόπο μη σύμφωνο με το ν. 4308/2014 (άρθρο 28 **παρ. 1 περ. α'** ν.

4172/2013), και ειδικότερα κατά τρόπο που δεν αντικατοπτρίζει την πραγματική εικόνα της και επομένως δεν επιτρέπει τη διενέργεια ακριβών ελεγκτικών επαληθεύσεων και συνακόλουθα την εξαγωγή ασφαλούς λογιστικού αποτελέσματος) και **αφετέρου** η μέθοδος προσδιορισμού του εισοδήματός του και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών του με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.

Β) Εξάλλου, και μόνο το γεγονός ότι **αφενός**:

α) ο ίδιος ο προσφεύγων έχει δηλώσει στην υπ' αριθμ. καταχώρησηςδήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 ενοίκιο που πλήρωσε εντός του 2016 για κύρια κατοικία της οικογένειάς του συνολικού ύψους **3.000,00 €** (κωδικός 811 της δήλωσης) και δαπάνη που κατέβαλε για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ. οχημάτων συνολικού ύψους **1.000,00 €** (κωδικός 719 της δήλωσης), συνεπώς για το έτος **2016** οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του (και πάντως οι δηλωθείσες εξ αυτών) ανήλθαν συνολικά σε 4.000,00 €· και

β) ο ίδιος ο προσφεύγων έχει δηλώσει στην υπ' αριθμ. καταχώρησηςδήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 ενοίκιο που πλήρωσε εντός του 2016 για κύρια κατοικία της οικογένειάς του συνολικού ύψους **3.000,00 €** (κωδικός 811 της δήλωσης) και δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών συνολικού ύψους **99,95 €** (κωδικός 049 της δήλωσης), συνεπώς για το έτος 2017 οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του (και πάντως οι δηλωθείσες εξ αυτών) ανήλθαν συνολικά σε 3.099,95 €,

αφετέρου το δηλωθέν εισόδημά του για μεν το φορολογικό έτος 2016 (χωρίς τις δηλωθείσες ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα (232.951,50 €)) ήταν **μηδενικό**, για δε το φορολογικό έτος 2017 (χωρίς τις δηλωθείσες ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα (25.175,70 €)) ήταν μόλις **0,01 €**,

δικαιολογεί (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 (**περ. α'**) ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)) τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών της επιχείρησής του για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»), **δεδομένου ότι** το μεν συνολικό ποσό του δηλωθέντος από τον ίδιο με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης) δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 εισοδήματος (0,00 €) δεν επαρκούσε για την κάλυψη της ως άνω ετήσιας προσωπικής του δαπάνης διαβίωσης (και πάντως της δηλωθείσας εξ αυτής) για το έτος 2016, το δε συνολικό ποσό του δηλωθέντος από τον ίδιο με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης) δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 εισοδήματος (0,01 €) δεν επαρκούσε για την κάλυψη της ως άνω ετήσιας προσωπικής του δαπάνης διαβίωσης (και πάντως της δηλωθείσας εξ αυτής) για το έτος 2017.

Γ) Περαιτέρω, και η διαπίστωση της ύπαρξης μίας (1) μη αιτιολογημένης πίστωσης εντός του 2016 σε λογαριασμό που τηρούσε ο ίδιος σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής και δεκατριών (13) μη αιτιολογημένων πιστώσεων εντός του 2017 σε άλλο λογαριασμό που τηρούσε ο ίδιος σε άλλο τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής δικαιολογεί επίσης (σύμφωνα τουλάχιστον με την

προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 (περ. β΄) ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....) τον προσδιορισμό του εισοδήματός του και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών της επιχείρησής του για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α΄ ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»).

Δ) Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις ως άνω δηλώσεις ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 του προσφεύγοντος (υπ' αριθμ. καταχώρησηςκαιαντίστοιχα) και τις συνοδεύουσες αυτές καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικών ετών 2016 και 2017 της επιχείρησής του (υπ' αριθμ.καιαντίστοιχα), η επιχείρησή του εμφάνιζε τα δύο αυτά έτη την ακόλουθη εικόνα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	Περίοδος 01.01.2016-31.12.2016	Περίοδος 01.01.2017-31.12.2017
Ακαθάριστα έσοδα	439.517,81 €	219.046,62 €
ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	429.209,58 €	155.720,29 €
Μεικτό κέρδος (Μ.Κ.)	10.308,23 €	63.326,33 €
Συντελεστής Μ.Κ.	2,35%	28,91%
Δαπάνες	243.259,73 €	111.790,68 €
Καθαρά αποτελέσματα (ζημιές)	-232.951,50 €	-48.464,35 €
ΠΛΕΟΝ Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	-	23.288,65 €
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα (ζημιές)	-232.951,50 €	-25.175,70 €

εμφάνιζε δηλαδή μια ιδιαίτερως αρνητική εικόνα από άποψη λειτουργικών ταμειακών ροών.

Ε) Περαιτέρω, η επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος εμφάνιζε κατά τις δύο (2) ως άνω ελεγχθείσες φορολογικές περιόδους (01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017) την ακόλουθη εικόνα: Για μεν το φορολογικό έτος 2016 από την ελεγκτική επαλήθευση του περιθωρίου μικτού κέρδους (σελ. 12-14 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ), όπως αυτό προκύπτει από την οικεία δήλωση ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 και από δειγματοληπτική επιλογή παραστατικών αγορών και πωλήσεων, διαπιστώθηκε απόκλιση της τάξης του 60,00%, για δε το φορολογικό έτος 2017 από την ελεγκτική επαλήθευση του περιθωρίου μικτού κέρδους (σελ. 15-17 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου), όπως αυτό προκύπτει από την οικεία δήλωση ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 και από δειγματοληπτική επιλογή παραστατικών αγορών και πωλήσεων, διαπιστώθηκε απόκλιση της τάξης του 27,00%.

ΣΤ) Με την προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)) απόφαση της/του Προϊσταμένης/-ου της ελεγκτικής αρχής

περί επιλογής της εφαρμοστέας έμμεσης τεχνικής ελέγχου επιλέγεται η καταλληλότερη (προσφορότερη) για σκοπούς ελέγχου (και άρα για το δημόσιο συμφέρον), στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση (ήτοι λαμβανομένων υπόψη των κατά περίπτωση ιδιαίτερων περιστάσεων), έμμεση τεχνική. Ως εκ τούτου, η υποχρέωση για αιτιολογία της σχετικής απόφασης δεν αποσκοπεί στην προστασία του ελεγχόμενου/φορολογούμενου προσώπου, αλλά στην τεκμηριωμένη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος. Το ελεγχόμενο/φορολογούμενο πρόσωπο ενδιαφέρουν αποκλειστικά και μόνο οι λόγοι καταφυγής στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με έμμεσο τρόπο, ήτοι με εφαρμογή κάποιας από τις έμμεσες μεθόδους/τεχνικές ελέγχου (άρα όχι με τις γενικές διατάξεις), δεδομένου ότι με τον τρόπο αυτό σκοπείται η αποκάλυψη και ο προσδιορισμός αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, οι λόγοι δε αυτοί προκύπτουν στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τα προεκτεθέντα, σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Z) Εξάλλου:

α) Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εν προκειμένω τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη είναι εκείνα της επιχείρησής του, ωστόσο από πουθενά δεν προκύπτει κάποια αξιοπιστία και καταλληλότητα στην αναλογική σχέση που τυγχάνει εφαρμογής, πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί υπό το πρίσμα του ότι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (και κατ' επέκταση η αποκάλυψη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης) με εφαρμογή έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους, κατά τη γνώμη του, λόγους θεωρεί ότι από πουθενά δεν προκύπτει κάποια αξιοπιστία και καταλληλότητα στην αναλογική σχέση που τυγχάνει εφαρμογής, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

β) Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι κριθείσες ως μη αιτιολογημένες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αποτελούν καθ' όλα νόμιμες συναλλαγές που αφορούν τις δραστηριότητες της επιχείρησής του, γεγονός που μπορεί να το επιβεβαιώσει και το ύψος των υπό εξέταση ποσών, και ότι πουθενά δεν λαμβάνεται υπόψη η επιχειρηματική πρακτική των πληρωμών επί πιστώσει ειδικά την υπό κρίση περίοδο των capital controls και κρίνονται ως έξοδα που δεν έχουν φορολογηθεί αγορές προμηθευτών επί πιστώσει, ενώ ο ίδιος έχει πράγματι προμηθευτεί εμπορεύματα που έχουν παραμείνει στην επιχείρησή του και βρίσκονται στους χρησιμοποιούμενους αποθηκευτικούς χώρους, τα οποία δεν έχουν πωληθεί, αλλά και δεν έχουν ακόμα εξοφληθεί (καθώς δεν είχε τη σχετική ρευστότητα) βάσει σχετικών συμφωνιών με τους προμηθευτές του, αυτός είναι δε και ο λόγος, για τον οποίο δεν αποδεικνύεται η χρησιμοποίηση τραπεζικών μέσων για την εξόφληση, πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων:

(i) Δεν τεκμηριώνει, αντιστοιχίζοντας καθεμιά από τις κριθείσες από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ ως μη αιτιολογημένες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς με σχετικές συναλλαγές και προσκομίζοντας αποδεικτικώς συγκεκριμένα έγγραφα, με ποιες συγκεκριμένα συναλλαγές συσχετίζονται οι εν λόγω πιστώσεις· δεν τεκμηριώνει, με άλλα λόγια, το είδος των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν, κατά τους ισχυρισμούς του, οι πιστώσεις στους τηρούμενους

από αυτόν σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής λογαριασμούς που κρίθηκαν ως μη αιτιολογημένες, και παράλληλα τα πρόσωπα των αντισυμβαλλομένων του, ενώ εξάλλου δεν προσκομίζει και κανένα αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. σχετικά συμφωνητικά συνεργασίας, σχετικά παραστατικά κ.λπ.), από το οποίο να μπορεί να συναχθεί (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι οι πιστώσεις αυτές διενεργήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας (π.χ. αποτελούν αντάλλαγμα για την πώληση εκ μέρους του αγαθών ή την παροχή εκ μέρους του υπηρεσιών κ.λπ.), μόνο δε το ύψος των υπό κρίση ποσών σε καμιά περίπτωση δεν αποδεικνύει πλήρως το ότι αυτά αφορούν σε διενεργηθείσες συναλλαγές στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

(ii) Δεν εξειδικεύει, κατ' είδος και ποσό, προσκομίζοντας αποδεικτικώς συγκεκριμένα έγγραφα, ποια από τα αγορασθέντα εμπορεύματα δεν πωλήθηκαν, αλλά παρέμειναν αποθηκευμένα στην επιχείρησή του και σε ποιες από τις αποθήκες της, και ποια από αυτά αγοράστηκαν επί πιστώσει και δεν εξοφλήθηκαν αμέσως ή και δεν έχουν ακόμα εξοφληθεί, βάσει σχετικών συμφωνιών με τους προμηθευτές του, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί του αυτοί.

γ) Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την τιμή εισαγωγής από την Κίνα αυτών των χιλιάδων μικροειδών «ψιλικών», δεν έχει λάβει υπόψη του στην αυθαίρετη μέση τιμή που έχει προσδιορίσει τα έξοδα μεταφοράς, τους δασμούς, τα γενικότερα έξοδα εκτελωνισμού και, το πιο σημαντικό, το ποσοστό φθορών αυτών των μικροπραγμάτων πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ για σκοπούς προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων δεν έχει αποστεί από τα δεδομένα των δηλώσεων του προσφεύγοντος, όπως σαφώς προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 12-14 και σελ. 15-17 αντίστοιχα για τις δύο (2) ως άνω ελεγχθείσες περιόδους).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως αλυσιτελώς προσβαλλόμενος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, εξάλλου, **παρέλκει** η εξέταση των ειδικότερων ισχυρισμών του προσφεύγοντος (i) ότι εν προκειμένω η Διοίκηση του καταλογίζει την παράβαση της ελλιπούς περιγραφής, τόσο στο βιβλίο απογραφών όσο και στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης, του είδους των εμπορευμάτων, χωρίς ωστόσο να αναφέρει επακριβώς σε ποια προϊόντα αναφέρεται, δεδομένου μάλιστα ότι πρόκειται για 20.000 σχέδια λιανικής αξίας κάτω του 1,00 € και χονδρικής κατώτερης των 0,30 €, και (ii) ότι δεν αναφέρεται στις πράξεις επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΔ ο χρόνος, κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, ούτε τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, καθώς **προφανώς δεν αφορούν** στην υπό κρίση υπόθεση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει εν προκειμένω η Διοίκηση του καταλογίζει το εξωπραγματικό για την επιχείρησή του ποσό των 485,52 €, 9.039,89 €, 2.565,54 €, 252.757,47 €, 3.271,41 €, 746,30 € και 46.292,91 € και στο σύνολο προκύπτει ένα απίστευτο ποσό 316.484,55 € συνολικά για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ως πρόστιμο, χωρίς να προβαίνει σε κανένα συλλογισμό και καμία απόδειξη, επικαλείται δε, μεταξύ άλλων, την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός, υπό ποια, κατά τη γνώμη του, έννοια και ως προς ποια συγκεκριμένα πτυχή στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ ο υπό κρίση έλεγχος δεν προβαίνει σε κανένα συλλογισμό και σε καμία απόδειξη για τη θεμελίωση της κρίσης του και για τη σαφή και πλήρη τεκμηρίωση των πορισμάτων του, όταν την ίδια στιγμή στην εν λόγω έκθεση ελέγχου (σελ. 30-41 σε συνδυασμό με σελ. 11-21 αυτής) παρατίθεται και τεκμηριώνεται εξειδικευμένα, αναλυτικά/επεξηγηματικά και χωρίς προφανή κενά («σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία», σύμφωνα με τη χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 64 ΚΦΔ ορολογία) ο τρόπος διαπίστωσης των ως άνω αποκρυβισμών φορολογητέων εκροών (αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης) κατ' είδος και ύψος και οι λόγοι προσθήκης τους στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές εκάστης εκ των ως άνω ελεγχθεισών φορολογικών περιόδων του προσφεύγοντος, καθώς και το τελικό πόρισμα του ελέγχου. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου** και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό*

φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να **διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να **διατυπώσει τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω στις κατέθεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του επί του υπ' αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ωστόσο οι προβληθέντες με το υπόμνημα αυτό ισχυρισμοί του δεν ελήφθησαν ουσιαστικά υπόψη από τον υπό κρίση έλεγχο, με αποτέλεσμα να παραβιάζεται το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός, ποιοι από τους προβληθέντες με το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του επί του υπ' αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ ισχυρισμοί του δε λήφθηκαν ουσιαστικά υπόψη από τον υπό κρίση έλεγχο και υπό ποια, κατά τη γνώμη του, έννοια και ως προς ποια συγκεκριμένα πτυχή τους, όταν την ίδια στιγμή από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 22-30 αυτής) προκύπτει σαφώς ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη και τους τρεις

(3) προβληθέντες από τον προσφεύγοντα με το εν λόγω υπόμνημά του ισχυρισμούς του και τοποθετήθηκε επ' αυτών (απορρίπτοντάς τους) με τρόπο εξειδικευμένο, αναλυτικό/επεξηγηματικό και χωρίς προφανή κενά («σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία», σύμφωνα με τη χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 64 ΚΦΔ ορολογία). Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «*Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.*»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του καταλογίζεται το ως άνω ποσό ως πρόστιμο για παράβαση που ουδόλως αιτιολογείται και αποδεικνύεται, επομένως έχει καταλυθεί πλήρως η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, ενόψει και του δεδομένου ότι πρόκειται για μικρομάγαζα με ψιλικά.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει κατά τι παραβιάστηκε εν προκειμένω η αρχή της αναλογικότητας, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνατο να παραβλάψη τα συμφέροντα της δικαιοσύνης. 2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το τεκμήριο της αθωότητας και ειδικότερα ότι η ως άνω επιβολή του χρηματικού ποσού [προφανώς του προστίμου] εμφανώς υπάγεται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελεί κατηγορία «ποινικής φύσεως», ωστόσο εν προκειμένω γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλει να προσβάλει, ώστε να επανεξεταστεί, κάτι που σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας, πρόβλεψη που είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι οι διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρυσταλλισθείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκεινται** (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου και ότι οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής (τις οποίες εξέδωσε αυτή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της) είναι προσβλητές ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μπορεί δε να

ζητηθεί και η αναστολή της εκτέλεσής τους, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητάς τους, συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι τα υπό κρίση πρόστιμα αποτελούν, λόγω του ύψους τους, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' της ΕΣΔΑ, δε στοιχειοθετείται παράβαση της διάταξης αυτής (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης)).

Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*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 της φορολογικής αρχής.** [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην απόοικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/03/2016
2	ΦΠΑ	01/04/2016 - 30/06/2016
3	ΦΠΑ	01/07/2016 - 30/09/2016
4	ΦΠΑ	01/10/2016 - 31/12/2016
5	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/03/2017
6	ΦΠΑ	01/04/2017 - 30/06/2017

7	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/07/2017 - 30/09/2017
8	.....	.....	.....	ΦΠΑ	01/10/2017 - 31/12/2017

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.03.2016

Διαφορά κύριου φόρου	323,68 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ α' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	161,84 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>485,52 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.678,90 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζεται και μεταφέρεται προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.03.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.04.2016-30.06.2016

Διαφορά κύριου φόρου	6.026,59 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ β' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	3.013,30 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>9.039,89 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.04.2016-30.06.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.07.2016-30.09.2016

Διαφορά κύριου φόρου	1.710,36 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ γ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	855,18 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.565,54 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.09.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.10.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	168.504,98 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	84.252,49 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>252.757,47 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>651,47 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζεται και μεταφέρεται προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.03.2017

Διαφορά κύριου φόρου	2.180,94 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ α' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	1.090,47 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>3.271,41 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.03.2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.04.2017-30.06.2017

Διαφορά κύριου φόρου	497,53 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ β' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	248,77 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>746,30 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>469,91 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζεται και μεταφέρεται προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.04.2017-30.06.2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.07.2017-30.09.2017

Διαφορά κύριου φόρου	-
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ γ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	=
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.325,51 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζεται και μεταφέρεται προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.924,08 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.09.2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.10.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	30.861,94 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	15.430,97 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>46.292,91 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.850,01 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζεται και μεταφέρεται προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**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.