



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1355

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, ε) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016 και η) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τη με αριθ.Απόφαση Παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Τη με αριθ.Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την απόΈκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν αναπομπής, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 25.740,34€ και εισφορά αλληλεγγύης 4.646,91€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 12.870,17€, ήτοι συνολικό ποσό 43.257,42€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ, βάσει της οποίας ο έλεγχος διαπίστωσε αποκρυσταλλώσεως ύλη ποσού 62.962,90€.

(2) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.588,55€ και εισφορά αλληλεγγύης 820,06€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 2.294,28€, ήτοι συνολικό ποσό 7.702,89€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ, βάσει της οποίας ο έλεγχος διαπίστωσε αποκρυσταλλώσεως ύλη ποσού 14.882,88€.

(3) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 15.111,09€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 5.340,37€, ήτοι συνολικό ποσό 20.451,46€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ, βάσει της οποίας προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 62.962,90€.

(4) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 3.571,89€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 1.406,03€, ήτοι συνολικό ποσό 4.977,92€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ, βάσει της οποίας προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 14.882,88€.

(5) Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.215,18€ λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας – παραστατικού πώλησης την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 σε μία τουλάχιστον περίπτωση, για συναλλαγή συνολικής

καθαρής αξίας 18.459,84€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10 και 11 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του ΦΠΑ της μη έκδοσης.

(6) Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 379,92€ λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας – παραστατικού πώλησης την περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 σε μία τουλάχιστον περίπτωση, για συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 3.166,01€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10 και 11 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του ΦΠΑ της μη έκδοσης.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δυνάμει της με αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε ο διασταυρωτικός έλεγχος συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ).

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Οι διαφορές φόρου, που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της αρχής των αναλογιών, καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα, με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επίσης ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ και προς τούτο επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ με τις υπ' αριθ.προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και την επιστροφή, νομιμοτόκως, κάθε ποσού που κατέβαλε αχρεωστήτως, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Αναρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π για τη διενέργεια του προκείμενου ελέγχου.
2. Παντελώς εσφαλμένη η διενέργεια κλειστής αποθήκης και η συναγωγή του πορίσματος ότι, δήθεν, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, καθ' όσον δεν ελήφθη υπ' όψιν από τον έλεγχο εύλογο ποσοστό φύρας, επί των αγορασθεισών ποσοτήτων, το οποίο αν συνυπολογιζόταν, θα οδηγούσε στο ασφαλές και ορθό συμπέρασμα, ότι δεν υφίσταται εν προκειμένω ουδεμία απολύτως παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

3. Για την περίπτωση, που δεν γίνει καθ'ολοκληρίαν δεκτός ο 2ος λόγος της παρούσης, θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να αναγνωρισθεί εύλογο ποσοστό φύρας επί των αγορασθεισών ποσοτήτων, για τις οποίες ο έλεγχος εφάρμοσε την επιλεγείσα ελεγκτική μέθοδο και πολλαπλασίασε με συντελεστή σταθμισμένης αναλογίας μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων.
4. Παντελώς αναπιολόγητος, άλλως αυθαίρετος και μη νόμιμος, ο εφαρμοσθείς συντελεστής σταθμισμένης αναλογίας μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων.
5. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, στην προκείμενη περίπτωση. (.....).

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων υπέβαλε συμπληρωματικά το αρ. πρωτ. ΔΕΔ Υπόμνημα και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 2^ο Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με τα οποία επικαλείται περαιτέρω τα κάτωθι προς επίρρωση των ισχυρισμών του:

- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν του και δεν συνυπολόγισε συγκεκριμένα τιμολόγια, τα οποία είχαν εκδοθεί από την επιχείρησή του προς τρίτους, για την πώληση των ειδών για τα οποία διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης.
- Σύμφωνα με τη βεβαίωση ενός από τα μεγαλύτερα εργοστάσια παραγωγής υφασμάτων στην Τουρκία (isevtextile), το ποσοστό φύρας των συγκεκριμένων υφασμάτων, που πουλήθηκαν στην επιχείρησή του και ελήφθησαν υπ' όψιν για τον έλεγχο κλειστής αποθήκης και την εφαρμογή της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου παρουσιάζουν ένα ποσοστό φύρας 7-8,5% και συνεπάγονται απώλεια βάρους σε ποσοστό 4%.
- Μεγάλη ποσότητα (μεγαλύτερη των δύο τόνων) κομματιών υφασμάτων (που δεν ήταν κατάλληλα προς πώληση, λ.χ. δείγματα, χρωματική απόκλιση, υγρασία, κοπή κλπ) μεταφέρθηκε σε χωματερή και απορρίφθηκε, σύμφωνα και με το υπ' αριθ. δελτίο αποστολής.

Με τα ως άνω συμπληρωματικά υπομνήματα, ο προσφεύγων προσκόμισε τα εξής:

- Δεκαπέντε (15) τιμολόγια πώλησης εμπορευμάτων, χρήσεων 2016 και 2017 τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης.
- Βεβαίωση εταιρείας του εξωτερικού με την επωνυμία και αντικείμενο εργασιών την παραγωγή υφασμάτων, όπου αναφέρεται η περιεκτικότητα σε υγρασία για δύο (2) είδη υφάσματος καθώς και η πιθανή απώλειά της ανάλογα με τις συνθήκες αποθήκευσης των εμπορευμάτων.
- Το υπ' αριθ. δελτίο αποστολής σύμφωνα με το οποίο μεγάλη ποσότητα υφασμάτων έχει μεταφερθεί προς καταστροφή λόγω ακαταλληλότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.4587/2018 και της με αριθμό Ε.2010/2019 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την με αριθμό Απόφαση της υπηρεσίας μας, παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι τις

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. την με αριθ. Πράξη Αναπομπής, η οποία του γνωστοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο της Υπηρεσίας μας,

προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Φορολογική Αρχή συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ Στο εν λόγω έγγραφο αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] Β. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ

Ισχυρισμοί προσφεύγοντος στα συμπληρωματικά στοιχεία:

«ΠΡΩΤΟΝ :

Μετά από επισταμένο έλεγχο των αρχείων και των εκδοθέντων στοιχείων της επιχείρησής μου, διεπιστώθη ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν του και δεν συνυπολόγισε συγκεκριμένα τιμολόγια, τα οποία είχαν εκδοθεί από την επιχείρησή μου προς τρίτους, για την πώληση των προαναφερόμενων ειδών και συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2016 ο έλεγχος, από προφανή παραδρομή, δεν συνυπολόγισε επιπλέον πωλήσεις 538 Κg για το πρώτο είδος και 513 Κg για το δεύτερο είδος, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 ο έλεγχος, από προφανή παραδρομή, δεν συνυπολόγισε επιπλέον πωλήσεις 129,70 Κg για το πρώτο είδος και 226 Κg για το δεύτερο είδος.»

Παρατηρήσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου:

Τα ανωτέρω στοιχεία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία καθώς ελήφθησαν υπόψη από τον παρόντα έλεγχο κατά τη σύνταξη της από Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Πρέπει ωστόσο να σημειωθούν τα παρακάτω:

- Ο έλεγχος των παραστατικών ήταν δυσχερής διότι τα εμπορεύματα αναγράφονταν χωρίς κωδικό, με πολύ συνοπτικό τρόπο και δυσνόητο για τον μη ειδικό και πολλές φορές ήταν και δυσχερής η ανάγνωση εξ αιτίας του πολύ αχνού τρόπου γραφής και γι' αυτό ο έλεγχος της κλειστής αποθήκης έγινε με επιτόπια παρουσία του ελεγκτή συνεπικουρούμενος από τον ελεγχόμενο και το προσωπικό της επιχείρησης. Ο τρόπος αυτός επιλέχθηκε δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος συνεργάστηκε με τον έλεγχο και παρείχε εθελοντικά όλες τις πληροφορίες και τα στοιχεία που του ζητήθηκαν. Αυτός είναι και ο λόγος που επιλέχθηκε η «Εμμεση Μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της Αρχής των αναλογιών» με βάση τα στοιχεία της επιχείρησης (παράγραφος α. της Μεθόδου της Αρχής των αναλογιών σύμφωνα με την Ε. 2016/2020) και όχι με βάση τα στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων (παράγραφος β. της Μεθόδου της Αρχής των αναλογιών σύμφωνα με την Ε. 2016/2020), με τα οποία θα προέκυπτε μεγαλύτερο αποτέλεσμα για τον φορολογούμενο και θα τον επιβάρυνε σημαντικά αφού ο σταθμισμένος συντελεστής της μεθόδου που εφαρμόστηκε είναι για το 2016: 25,25% και το 2017 21,37%, ενώ των ομοειδών επιχειρήσεων είναι 40,05% και 39,70%, όπως περιγράφεται αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελίδες 33 – 36).
- Ενδεικτικό των παραπάνω είναι το γεγονός ότι και ο ίδιος ο προσφεύγων στα τιμολόγια που προσκόμισε στο συμπληρωματικό του υπόμνημα έχει για το 2016 το τιμολόγιο αναγράφει «Υφ. Φούτερ 1/30 x 1/30» ο ίδιος το υπολογίζει ως «Υφασμα Φούτερ 1/20 x 1/10». Ακόμη:
 - ο Το τιμολόγιο με αριθμό έχει συμπεριληφθεί ήδη στον έλεγχο της κλειστής αποθήκης (σελ. 16 της Έκθεσης Ελέγχου)

- Το τιμολόγιο με αριθμό έχει συμπεριληφθεί ήδη στον έλεγχο της κλειστής αποθήκης (σελ. 18 της Έκθεσης Ελέγχου)
- Στο τιμολόγιο με αριθμό το είδος είναι «Υφασμα λάστιχο» και όχι «Κάλτσα».
- Στο τιμολόγιο το είδος με τα **118** κιλά (Το οποίο έχει συμπεριλάβει στον προσκομισθέν υπόμνημα ως «Υφασμα κάλτσα 1/30 95/5 Βαμβ/Ελαστάν» είναι «Υφασμα κάλτσα ΦΛΑΜΑ» και όχι «Κάλτσα 1/30 95/5 Βαμβ/Ελαστάν»
- κλπ.

Ο έλεγχος εμμένει στα αποτελέσματα τα οποία έχουν περιγραφεί αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και τα οποία έχουν τεκμηριωθεί. Τα προσκομισθέντα παραστατικά έχουν ήδη ληφθεί υπόψη και άρα δεν αποτελούν νέα ή συμπληρωματικά στοιχεία.

Ως εκ τούτου δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

«ΔΕΥΤΕΡΟΝ : Προσκομίζεται βεβαίωση ενός από τα μεγαλύτερα εργοστάσια παραγωγής υφασμάτων στην Τουρκία (isevtextile), στην οποία ο προμηθευτής μου βεβαιώνει το αυτονόητο, ότι πράγματι το ποσοστό φύρας των συγκεκριμένων υφασμάτων, που πουλήθηκαν στην επιχείρησή μου και ελήφθησαν υπ' όψιν για τον έλεγχο κλειστής αποθήκης και την εφαρμογή της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου παρουσιάζουν ένα ποσοστό φύρας 7-8,5% και συνεπάγονται απώλεια βάρους σε ποσοστό 4% ως εκ τούτου ο ένδικος έλεγχος τίθεται εκποδών και πρέπει να εξαφανιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις»

Παρατηρήσεις - Διαπιστώσεις ελέγχου:

Επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι εμπορική και δεν ασκεί καμία μεταποιητική δραστηριότητα από την οποία να προκύπτει φύρα,

Επειδή οι πωλήσεις, σύμφωνα και με τα στοιχεία των τιμολογίων πωλήσεων που ελέγχθηκαν, αφορούν ολόκληρα τόπια (πακέτα) υφασμάτων και όχι μέρος αυτών τα οποία άλλωστε δεν ζυγίζονται εκ νέου αλλά αναγράφουν το βάρος από τον κατασκευαστή,

Δεν προκύπτει απώλεια λόγω φύρας προκειμένου να συνυπολογιστεί και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αλυσιτελής.

«ΤΡΙΤΟΝ : προσκομίζεται και το υπ' αριθ. δελτίο αποστολής, σύμφωνα με το οποίο μία πολύ μεγάλη ποσότητα (μεγαλύτερη των δύο τόνων) κομματιών υφασμάτων (που δεν ήταν κατάλληλα προς πώληση, λ.χ. δείγματα, χρωματική απόκλιση, υγρασία, κοπή κλπ) μεταφέρθηκε σε χωματερή και απορρίφθηκε.»

Παρατηρήσεις - Διαπιστώσεις ελέγχου:

Επειδή, για τις όποιες φθορές, χρωματικές αποκλίσεις ή ποιοτικές διαφοροποιήσεις κλπ. η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από τους προμηθευτές της, όπως έχει άλλωστε ήδη πραγματοποιήσει σε ανάλογες περιπτώσεις.

Επειδή από το προσκομισθέν δελτίο αποστολής δεν προκύπτει ακριβής περιγραφή των εμπορευμάτων αλλά γενικόλογη περιγραφή περί «κομματιών υφασμάτων»

Επειδή η ζημιά που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια (ΣΤΕ 3455-6/1995)

Επειδή, το προσκομισθέν δελτίο αποστολής δεν φέρει καμία ένδειξη βέβαιης ημερομηνίας ή άλλη ένδειξη αρμόδιας αρχής προκειμένου να τεκμηριωθεί η καταστροφή των εμπορευμάτων,

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. [...]

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1005011 ΕΞ 2021/22-01-2021 «Τροποποίηση της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.» (Β' 2743), όπως ισχύει», αναφέρεται ότι:

«Ι. Τροποποιούμε και συμπληρώνουμε την υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (Β' 2743) απόφαση, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με Εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει και ειδικότερα στον Πίνακα του άρθρου 1, αντικαθιστούμε:

1) το στοιχείο (α) της υποπερίπτωσης Α.2 της στήλης 5 της περίπτωσης 12, ως εξής:
«(α) τους φορολογουμένους όλης της επικράτειας με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000,00) ευρώ κατά τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2018 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2019» και

2) τα στοιχεία (α) και (γ) της υποπερίπτωσης Α.3 της περίπτωσης 12 της στήλης 5, ως εξής:
«(α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή:

αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2015 και μετά τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό του ενάμισι εκατομμυρίου (1.500.000,00) ευρώ.

ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.4172/2013, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ.

γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν.4172/2013 στο φορολογικό έτος 2018 υπερβαίνουν το ποσό των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000,00) ευρώ.

δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2015 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθ. ΠΟΛ.1177/2011 (Β' 2050) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και την αριθ. ΠΟΛ.1033/2014(Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος».

«(γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ακινήτων και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κατοχής ακινήτων, τα οποία δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα τουλάχιστον σε ένα έτος από το έτος 2015 και μετά.»

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων απέστειλε εμβάσματα στο εξωτερικό τα οποία συνολικά ανά ελεγχόμενη χρήση υπερβαίνουν τις 200.000€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας της ελέγχουσας υπηρεσίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο, 3^ο και 4^ο ισχυρισμό

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

Επειδή, με την Α.1293/31-07-2019 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, με το άρθρο 3 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ότι: «Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής: Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). 4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς...».

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής, η μέθοδος κλειστής αποθήκης πρέπει να περιλαμβάνει όλη την ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στην χρήση (ΣτΕ 2539/2012). Με την μέθοδο αυτή, αρχικά, λαμβάνονται οι αρχικές και οι τελικές ποσότητες του επιλεγέντος είδους, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. Στη συνέχεια εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που δεν πρέπει να αποκλίνει από την τελικώς καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κ.λπ.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης για δύο (2) είδη από τον οποίο προέκυψαν διαφορές απογραφής, για τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε παραβάσεις μη έκδοσης παραστατικών πωλήσεων με τις υπ' αριθ.προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα

φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Οι διαφορές απογραφών και ο υπολογισμός της αποκρυσταλλωμένης αξίας παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα:

| Φορολογικό έτος | Είδος | Αποκρυσταλλωμένη ποσότητα (kg) | Μέση τιμή (€) | Αποκρυσταλλωμένη αξία (€) |
|-----------------|--|--------------------------------|---------------|---------------------------|
| 2016 | ΥΦ.ΦΟΥΤΕΡ 1/20X1/10 50/50 BAMB/ΠΟΛΥΣΤ ΑΝΑΓΕΝ. | 4.531,00 | 3,50 | 15.858,50 |
| 2016 | ΥΦ.ΚΑΛΤΣΑ 1/30 95/5 BAMB/ΕΛΑΣΤΑΝ | 546,50 | 4,76 | 2.601,34 |
| 2017 | ΥΦ.ΦΟΥΤΕΡ 1/20X1/10 50/50 BAMB/ΠΟΛΥΣΤ ΑΝΑΓΕΝ. | 544,94 | 3,69 | 2.010,83 |
| 2017 | ΥΦ.ΚΑΛΤΣΑ 1/30 95/5 BAMB/ΕΛΑΣΤΑΝ | 232,90 | 4,96 | 1.155,28 |

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της Α.1008/20-01-2020, αναφέρεται ότι: «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 εφαρμόζεται 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...».

Επειδή, με την Ε.2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της Α.1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 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 προσδιορισθεί 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

Επειδή, σύμφωνα στην **Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ»**, αναφέρεται ότι:

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

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

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

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

3. [...]

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. [...].

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.

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 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - φορολογικός έλεγχος» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. [...]. 3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. [...]. 6.Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου...».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (περ. 1β'). Συνεπώς, το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο εκδόθηκε η από απόφαση έγκρισης από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο εφαρμοσθείς συντελεστής σταθμισμένης αναλογίας μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων είναι μη νόμιμος.

Επειδή, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών προβλέπει προσδιορισμό εσόδων με βάση ποσοστά και δείκτες που θεωρούνται αξιόπιστοι βάσει γενικά αποδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιορίζονται, με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδηγούν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του ελεγχόμενου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το συμπέρασμα ελέγχου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων με την εφαρμογή κλειστής αποθήκης είναι εσφαλμένο καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του και δε συνυπολόγισε έντεκα (11) τιμολόγια πωλήσεων για το έτος 2016 και τέσσερα (4) τιμολόγια πωλήσεων για το έτος 2017, τα οποία μεταξύ άλλων αφορούν και τα καταμετρηθέντα είδη. Περαιτέρω, δεν έλαβε υπόψη του ένα εύλογο ποσοστό φύρας επί των αγορασθεισών ποσοτήτων που οφείλεται σε δείγματα που παραδίνονται σε πελάτες, χρωματικές ή ποιοτικές αποκλίσεις υφασμάτων, απόρριψη τμημάτων υφάσματος κατά την κοπή κλπ.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο συμπληρωματικών απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρεται ότι τα προσκομισθέντα τιμολόγια δεν αποτελούν νέα στοιχεία και όσα εξ' αυτών αφορούν τα καταμετρηθέντα είδη έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διαδικασία επαλήθευσης της κλειστής αποθήκης, η οποία έγινε παρουσία του ελεγχόμενου και του προσωπικού της επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων, προς επίρρωση των ισχυρισμών του για την ύπαρξη φύρας προσκόμισε βεβαίωση αλλοδαπού προμηθευτή υφασμάτων σύμφωνα με την οποία τα συγκεκριμένα υφάσματα για το οποία διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης παρουσιάζουν ένα ποσοστό φύρας 7-8,5% και συνεπάγονται απώλεια βάρους σε ποσοστό 4% ανάλογα με το χρόνο αποθήκευσης, τι καιρικές συνθήκες και την υγρασία.

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθ. ΔΕΔ συμπληρωματικό υπόμνημα προσκόμισε το υπ' αριθ. Δελτίο Αποστολής, βάσει του οποίου, ποσότητα 2.081 κιλών διαφόρων υφασμάτων, διακινήθηκαν προς καταστροφή.

Επειδή, το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης του προσφεύγοντος αφορά αποκλειστικά τη χονδρική πώληση υφασμάτων και δεν ασκείται μεταποιητική δραστηριότητα, που να δικαιολογεί ποσοστό φύρας. Περαιτέρω, οι πωλήσεις σύμφωνα με τα φορολογικά παραστατικά που ελέγχθησαν, αφορούν την πώληση υφασμάτων σε «τόπια» και όχι μέρος αυτών, τα οποία δε ζυγίζονται εκ νέου αλλά λαμβάνεται υπόψη το βάρος τους όπως αυτό αναγράφεται από τον προμηθευτή.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο όπως πρωτόκολλα καταστροφής ή στοιχεία αυτοπαράδοσης, προς επίρρωση του ισχυρισμού ότι οι διαφορές απογραφής αιτιολογούνται λόγω αποστολής δειγμάτων σε πελάτες ή απόρριψης υφάσματος λόγω ακαταλληλότητας.

Επειδή, η ζημιά που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια (ΣτΕ 3455-6/1995).

Επειδή, στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, έχει αναλυθεί αιτιολογημένα και με σαφήνεια η μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της αποκρυσταλλώσεως ύλης, σύμφωνα με τις οδηγίες των οικείων διατάξεων, ο τρόπος επιλογής του δείγματος ελέγχου ώστε να είναι αντιπροσωπευτικό του συνόλου καθώς ο υπολογισμός της σταθμισμένης αναλογίας περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ΚΦΔ, ορίζεται: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

«1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

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

[...]

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι νόμιμη η επιβολή προστίμων του άρθρου 58^Α καθώς ο έλεγχος συμπέρανε τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατόπιν εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ενώ θα έπρεπε να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση.

Επειδή ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, τα επιβαλλόμενα πρόστιμα της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων **δε σχετίζονται** με την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών. Αντίθετα τα εν λόγω πρόστιμα επιβλήθηκαν λόγω των διαπιστώσεων του ελέγχου που προέκυψαν από τις διενεργηθείσες, βάσει της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και πιο συγκεκριμένα από την διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης της κλειστής αποθήκης, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «[...] Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για

τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικών ετών 2016 και 2017, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, ε) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016 και η) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Φορολογικό Έτος 2016

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

| Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου | Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ |
|--|---|
| 43.257,42 | 43.257,42 |

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

| Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου | Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει απόφασης ΔΕΔ |
|---|--|
| 20.451,46 | 20.451,46 |

- **Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης**)

Ποσό καταλογισμού: 2.215,18 €

Φορολογικό Έτος 2017

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

| Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου | Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ |
|---|--|
| 7.702,89 | 7.702,89 |

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

| Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου | Διαφορά Φ.Π.Α βάσει απόφασης ΔΕΔ |
|---------------------------------|-------------------------------------|
| 4.977,92 | 4.977,92 |

- Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης

Ποσό καταλογισμού: 379,92 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.