



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1268

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 2131604567

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στις, κατά : α) της υπ' αριθμ. /21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθμ. /21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2022 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 38.172,20 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 14.499,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **129.016,02 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 27.148,11 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 13.574,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **40.722,16 ευρώ**.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στο φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με την με αριθμό/26-04-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά το υπό κρίση έτος 2016 πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στο ύψος των 185.209,75 €, ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για το υπό κρίση έτος με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

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.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Επειδή ουδείς νόμιμος και βάσιμος λόγος συντρέχει για την προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς:

-δεν συντρέχει η προϋπόθεση της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ήτοι εν τέλει, στην πραγματικότητα, δεν διαπιστώθηκε η ουσιαστική πλήρωση της επίμαχης προϋπόθεσης, ενώ τα περί του αντιθέτου αναφερόμενα είναι αόριστα, αναπόδεικτα και σε κάθε περίπτωση, ουσία αβάσιμα και ανυπόστατα,

-δεν συντρέχει ούτε η περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Όπως σαφώς αναφέρεται στη σελίδα 3 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ε1 φορολογικού έτους 2016, στον κωδικό 787 εξαρχής δηλώθηκε ποσό 23.000€, το οποίο συνιστά νομίμως δηλωθέν και φορολογηθέν σε προγενέστερα φορολογικά έτη, διαθέσιμο εις χείρας του και μη αναλωθέν χρηματικό ποσό. Ο φορολογικός έλεγχος έσφαλε εν προκειμένω, διότι όχι μόνο δεν συνέταξε ο ίδιος, ως όφειλε, πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, αλλά ούτε και αμφισβήτησε τη δική του ανάλωση κεφαλαίου όπως δηλώθηκε ευθείς εξαρχής στον κωδικό 787,

-όπως εσφαλμένως το ποσό του ετήσιου τηλεπικοινωνιακού κόστους υπολαμβάνεται από τον έλεγχο ως δήθεν προσωπική δαπάνη διαβίωσης,

-ο φορολογικός έλεγχος, δεν διαπίστωσε προσάυξηση περιουσίας στην υπό κρίση περίπτωση.

- Η εφαρμογή εκ μέρους της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, εξαιτίας της δήθεν κρίσης της ότι συντρέχει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, τη στιγμή κατά την οποία έλαβε χώρα νομίμως, κατά τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, επίκληση αδιάθετου εισοδήματος προηγούμενων ετών, ερείδεται επί εσφαλμένης προϋπόθεσης.
- Οι ήδη προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, τυγχάνουν ακυρωτές, δηλονότι η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν είναι ανεκτή από το Σύνταγμα της Χώρας.
- Η θέσπιση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αντίκειται και στην αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας κατά τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος της Χώρας.
- Η χρήση έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, τελεί σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, δηλονότι δημιουργεί τεκμαρτές αξίες για την επιβολή και τον υπολογισμό αυτού, και επομένως, είναι ακυρωτέα η καταλογιστική του ΦΠΑ πράξη.
- Ουδόλως αιτιολογείται η επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου-μεθόδου της αρχής των αναλογικών, ενώ ταυτόχρονα δεν του κοινοποιήθηκε ούτε η εισήγηση, ούτε η απόφαση περί επιλογής της σχετικής μεθόδου.
- Όπως αναιτιολόγητα, και σε κάθε περίπτωση νόμω και ουσία αβάσιμα η Φορολογική Αρχή δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς και τα προσκομισθέντα εκ μέρους μου έγγραφα, συνημμένα στο Υπόμνημά του με αριθμό πρωτοκόλλου/31-10-2022 με αριθμό, σχετικά με τις συναλλαγές του με την «..... ΑΕ» και την τραπεζική εξόφληση τιμολογίων έκδοσής της, άνω των 500€. Ειδικότερα, κατόπιν του με αριθμό/2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων, προσκόμισε αναλυτική καρτέλα πελάτη την οποία η προμηθεύτρια εταιρεία του χορήγησε και από την οποία σαφώς προκύπτουν εμβάσματα και στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων, καθώς επίσης και η παραλαβή από την προμηθεύτρια εταιρεία αξιολογίων, αλλά μετρητών τα οποία η ίδια η προμηθεύτρια

εταιρεία παρέλαβε και η ίδια κατέθεσε τον τραπεζικό λογαριασμό της.

- Ο υπολογισμός φόρας 5% στα προϊόντα του κρεοπωλείου του είναι εσφαλμένος και απέχει από την κοινή επιχειρηματική, εμπορική και συναλλακτική πρακτική και τις συνθήκες λειτουργίας ενός καταστήματος εμπορίας νωπών κρεάτων, σε συνδυασμό και με την αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης. Το εν λόγω ποσοστό έρχεται σε ευθεία αντίθεση τόσο με την κοινή λογική, όσο και με τα διδάγματα της κοινής πείρας και συνήθους πρακτικής. Εκ μόνου του λόγου ότι το κρέας, εν γένει, συνιστά το πλέον ευπαθές είδος προς πώληση, καθίσταται σαφές ότι είναι υποχρεωμένος να τηρεί υγειονομικούς κανόνες αγοράς και πώλησης του επίμαχου είδους, ήτοι εφόσον τούτο δεν πωληθεί εντός ευλόγου χρόνου, είναι υποχρεωμένος να το απορρίψει. Εξάλλου, το ποσοστό της φόρας 5% είναι ιδιαιτέρως χαμηλό και απέχει παρασάγγας από τις συνθήκες λειτουργίας και των ομοειδών επιχειρήσεων, όχι μόνο εξαιτίας του γεγονότος ότι πρόκειται για ευπαθές είδος, αλλά και εξαιτίας του πραγματικού δεδομένου ότι για την πώληση αυτού στον πελάτη συχνός είναι ο καθαρισμός, ο τεμαχισμός, η αφαίρεση σκληρών σημείων, με αποτέλεσμα η φόρα 5% να συνιστά ποσοστό που πόρρω απέχει από τις πραγματικές συνθήκες καθημερινής λειτουργίας ενός κρεοπωλείου. Δεν πρέπει να λησμονείται το γεγονός ότι το κρεοπωλείο του δραστηριοποιείται σε ένα χωριό, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι δεν έχει, εκ των πραγμάτων, μεγάλη κίνηση, καθώς όπως είναι γνωστό σε όλους, στα χωριά, είναι εύκολο να προμηθευτεί κάποιος κρέατα, απευθείας από παραγωγούς και όχι από ένα κατάστημα εμπορίας κρεάτων, όπως το δικό του. Επιπρόσθετα, το ποσοστό 5% φόρας το οποίο υπολογίζει ο φορολογικός έλεγχος, καταλήγει να μην λαμβάνει υπόψη τους ειδικότερους παράγοντες που υπεισέρχονται στην όλη διαδικασία, από το στάδιο της αγοράς, έως το στάδιο της πώλησης. Πιο συγκεκριμένα, απαιτείται όπως κατ' αρχήν ληφθεί υπόψη η έννοια του όρου «απόδοση κρέατος», η οποία αναφέρεται στον όγκο καθαρού κρέατος που απομένει μετά τον καθαρισμό και τη μεριδοποίηση του. Το χοιρινό, το μοσχάρι και το πρόβειο κρέας, χάνουν μεγάλο ποσοστό του όγκου τους κατά τη διαδικασία προετοιμασίας αυτών προς πώληση. Εν προκειμένω, απαιτείται όπως ληφθεί υπόψη η φόρα καθαρών κρεάτων, μεριδοποίησης και ωρίμανσης. Κάθε κομμάτι κρέατος έχει διαφορετική απόδοση, και συνεπώς, διαφορετική φόρα, ανάλογα με το είδος, το φύλο, την ηλικία και τον βαθμό πάχυνσης του ζώου. Τονίζεται ότι στο κρεοπωλείο του, δεν διαθέτει καταψύκτη, ενώ όλα τα κρέατα που πωλάει είναι νωπά. Λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι πρόκειται για ευπαθή είδη, σε συνάρτηση με την υποχρέωση τήρησης υγειονομικών κανόνων, εάν δεν πωλήσει εντός 7 ημερών από την αγορά αυτού το κρέας, τότε, τούτο, για λόγους προστασίας της δημόσιας υγείας και της υγειονομικής ασφάλειας του καταναλωτή, απορρίπτεται. Αγοράζει ολόκληρο το ζώο, ενώ χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ότι π.χ. ένα αρνί που κατά την αγορά του ζυγίζει 12 κιλά, θα καταλήξει να πωλήσει μονάχα τα 8 εξ αυτών, καθώς το κεφάλι δεν πωλείται, το συκώτι και το νεφρό, ομοίως δεν πωλούνται και απορρίπτονται κατά τον καθαρισμό και τεμαχισμό και μεριδοποίηση αυτών, λαμβάνοντας υπόψη και το είδος, την ηλικία και το βαθμό πάχυνσης του ζώου. Περαιτέρω, π.χ. ένα μοσχάρι που ζυγίζει 60 κιλά, μετά τον καθαρισμό, τον τεμαχισμό και τη μεριδοποίηση θα καταλήξει να πωλήσει περίπου 35 κιλά, καθώς αφαιρείται τόσο το λίπος όσο και τα οστά αυτού, λαμβάνοντας υπόψη και

το είδος, την ηλικία και το βαθμό πάχυνσης του ζώου. Επιπλέον π.χ. ένα γουρούνι «μεσάρι» θα πρέπει να καθαριστεί και να τεμαχιστεί και να αποστεωθεί για πωληθεί σε μερίδες μπούτι ή σπάλας με αποτέλεσμα αν αυτό ζυγίζει 30 κιλά κατά την αγορά του, η φύρα να ανέρχεται ακόμη και στα 10 κιλά αυτού.

- Οι αγορές για το μήνα Δεκέμβρη ανήλθαν σε 16.714,13€. Όμως, καθώς πρόκειται για τον τελευταίο μήνα του έτους, ευλόγως γίνεται αντιληπτό, ότι ένα μέρος των κρεάτων δεν πωλήθηκαν συνολικά εντός του έτους 2016, αλλά εντός των αρχών του έτους 2017. Πιο συγκεκριμένα, οι αγορές που διενεργήθηκαν περί του τελευταίου 10ημέρου του μηνός Δεκεμβρίου 2016, προορίζονταν και για την πώληση των ειδών όχι μόνο εντός του ιδίου μήνα, αλλά και εντός του πρώτου δεκαημέρου του μηνός Ιανουαρίου 2017. Επομένως, εσφαλμένως υπολαμβάνει ο έλεγχος ότι οι αγορές του Δεκεμβρίου 2016 μετουσιώθηκαν, καθολικά, σε πωλήσεις εντός του αυτού έτους.
- Οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας απαιτείται όπως ερμηνεύονται στενά. Τούτο πρακτικά σημαίνει ότι ειδικώς κατόπιν της εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεν υφίσταται ρητή διάταξη στην κείμενη φορολογική νομοθεσία ότι επιβάλλονται και πρόστιμα του άρθρου 58 και του 58α του Ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ. Άλλωστε, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου γίνεται χρήση αριθμοδεικτών οι οποίοι σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν πλήρη απόδειξη του τελικώς επιβληθέντος ποσού κυρίου φόρου, ώστε να δύναται νομίμως να γίνει λόγο για πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης. Επομένως, τα επιβληθέντα εις βάρος του πρόστιμα του άρθρου 58 και 58α που καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, απαιτείται όπως ακυρωθούν, ελλείψει ειδικού νομικού ερείσματος και πλαισίου για τον υπολογισμό και καταλογισμό αυτών.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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

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

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

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

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

Επειδή, οι διατάξεις του **άρθρου 27 του ΚΦΔ**, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την **Ε 2015/2020** με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

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

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

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

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.

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

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

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

...

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

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

....

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

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

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

«Άρθρο 1

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

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

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

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

Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

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

..

Άρθρο 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..»

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)”:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες 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.

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

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

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται: 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την

υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

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 ΔΟΥ 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 τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος 514,30 ευρώ δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης 26.695,19 ευρώ (παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013), όπως παρουσιάζεται σε αναλυτικούς πίνακες της σελίδας 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Επίσης συντρέχει η προϋπόθεση της περ. γ, της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 διότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα μπλοκ Τιμολογίων Πώλησης με σελ..... και σελ. και την ανάγνωση μνήμης της ΦΤΜ με αριθμό μητρώου

Επειδή το γεγονός που επικαλείται ο προσφεύγων ότι στην πορεία του ελέγχου προσκόμισε το Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων, σελ. 301-350, δε σημαίνει ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ, της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διότι όπως προαναφέρθηκε, δεν προσκόμισε τα μπλοκ Τιμολογίων Πώλησης με σελ. και σελ. 2601-2650 και την ανάγνωση μνήμης της ΦΤΜ με αριθμό μητρώου

Επειδή όσον αφορά τον υπολογισμό των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, ακόμα και αν γίνει αποδεκτό το ότι όλο το ποσό του ετήσιου τηλεπικοινωνιακού κόστους, ύψους

1.356,89 ευρώ, δεν αποτελεί προσωπική δαπάνη διαβίωσης, αλλά παραγωγική δαπάνη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα και πάλι το συνολικό οικογενειακό δηλούμενο εισόδημα ύψους 514,30 ευρώ δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ύψους 25.338,30 ευρώ (26.695,19 μείον 1.356,89), επομένως πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (άρθρο 2). Συνεπώς, το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορούσε να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Κατόπιν τούτων 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) και συγκεκριμένα αυτή του ποσοστού μικτού κέρδους % επί κόστους η οποία επιλέχθηκε ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη του το ποσό ανάλωσης κεφαλαίου που δηλώθηκε στον κωδικό 787 του Ε1 αναφέρεται ότι προκειμένου να διαπιστωθεί αν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ώστε να ελεγχθεί αν συντρέχει η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 συγκρίνονται τα δηλούμενα εισοδήματα (φορολογητέα και αφορολόγητα) που προέκυψαν κατά το ελεγχόμενο έτος με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης. Η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2, περ. ζ του ν. 4172/2013 .

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου, που ερείδονται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ήτοι του κλάδου της λογιστικής επιστήμης, που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών και τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τις εν λόγω δε τεχνικές, που έχουν γίνει αντικείμενο ανάλυσης και από τον ΟΟΣΑ, θεσπίζεται εναλλακτική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός, με αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην Α 1080/2020 και Ε 2016/2020, του ειδικότερου περιεχομένου των ερειδόμενων στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προσδιορίστηκαν, με το άρθρο 27 παρ. 2 του ΚΦΔ, ως μέθοδοι εξεύρεσης του ύψους του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αντίκειται στις διατάξεις του Συντάγματος, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων (βλ. ΔΕΦΑΘ 394/2020).

Επειδή σχετικά με την άποψη του προσφεύγοντος ότι η θέσπιση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αντίκειται και στην αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας, αναφέρεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου στηρίζονται στα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων και αξιοποιούν πραγματικά δεδομένα, προκειμένου να διαπιστώσουν τυχόν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, άρα και την πραγματική φοροδοτική ικανότητα του ελεγχόμενου, επομένως είναι σύμφωνες με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος που αναφέρει ότι ο καθένας συμμετέχει αναλογικά στα φορολογικά βάρη.

Συγκεκριμένα δε, στην περίπτωση του προσφεύγοντος, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αγορές που πραγματοποίησε βάσει των φορολογικών παραστατικών που προσκόμισε, τις τιμές πώλησης των προϊόντων του βάσει των φορολογικών παραστατικών που προσκομίστηκαν, αλλά και τις ειδικότερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης του.

Επειδή όσον αφορά το ΦΠΑ, όπου επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για το υπό κρίση έτος με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ο υπολογισμός του είναι σύννομος και στηρίζεται τόσο στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/00, όσο στην Απόφαση Ε. 2016/31-01-2020 της ΑΑΔΕ, ενότητα Δ. Ο έλεγχος προσχώρησε σε έλεγχο ΦΠΑ σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, διενεργώντας όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται στην απόφαση Α 1293/23-07-2019 της ΑΑΔΕ και φυσικά λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις που προέκυψαν κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και συνέταξε τη με αριθμό/2022 Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται ο λόγος για τον οποίο η διοίκηση προέβη στην επιλογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου-μεθόδου, της αρχής των αναλογιών, ενώ ταυτόχρονα δεν του κοινοποιήθηκε ούτε η εισήγηση, ούτε η απόφαση περί επιλογής της σχετικής μεθόδου, αναφέρεται ότι η επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών έγινε με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης. Στην παρ. 2.1 του άρθρου 2 της με αριθμό Α. 1008/20-01-2020 ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΗ ΤΗΣ ΑΑΔΕ αναφέρεται, σχετικά με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, ότι: *«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.»* Στην περίπτωση του προσφεύγοντος οι αγορές του κρεοπωλείου κατανέμονται σε ομάδες π.χ. μοσχάρι μπούτι-σπάλα,, χοιρινή μπριζόλα, χοιρινή σπάλα κλπ με ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό κέρδους.

Η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρει : *«..... Με την από 19/09/2022 Εισηγητική Έκθεση της ελεγκτή εισηγηθήκαμε στον προϊστάμενο της Δ.Ο. Υ. Χανίων ότι στην ελεγχόμενη υπόθεση, με την με αρ./26-04-2022 εντολή ελέγχου, πρέπει να γίνει εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, όπως κυρώθηκε με ν. 4987/2022 και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών (περ. α', παρ. 1), διότι συντρέχει η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 δηλαδή το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης:.....»* και ακολούθως εκδόθηκε η

υπ' αριθμ./19-09-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επιπλέον πουθενά στις εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις δεν αναφέρεται η υποχρέωση της ελεγκτικής αρχής να κοινοποιεί στον ελεγχόμενο τα ανωτέρω (εισήγηση - απόφαση). Το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, που προβλέπει το Σύνταγμα, δίνεται στον ελεγχόμενο με την κοινοποίηση σε αυτόν του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, με το οποίο του δίνεται η δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των πορισμάτων του ελέγχου εντός 20 ημερών.

Επομένως σε συνέχεια των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με τις συναλλαγές του με την «..... ΑΕ» και την τραπεζική εξόφληση τιμολογίων έκδοσής της, άνω των 500€, σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ./20-01-2023 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων : «Στις 31/10/2022 ο ελεγχόμενος προσκόμισε το με αριθμό πρωτοκόλλου/31-10-2022 Υπόμνημα με τις απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, με συνημμένα παραστατικά τραπεζικών εξοφλήσεων δαπανών ...Ο προσφεύγων στο με αριθμό πρωτοκόλλου/31-10-2022 Υπόμνημα με τις απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων αναφέρει τα παρακάτω: «Τέλος, όσον αφορά στις συναλλαγές με την εταιρεία ΑΕ, προσκομίζω αναλυτική καρτέλα πελάτη, την οποία η προμηθεύτρια εταιρεία μου χορήγησε και από την οποία προκύπτουν εμβάσματα και στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων, καθώς επίσης και η παραλαβή από την προμηθεύτρια εταιρεία αξιογράφων καθώς επίσης και μετρητών τα οποία η εταιρεία παρέλαβε και η ίδια κατέθεσε στον τραπεζικό λογαριασμό της (σχετικό 33).»

Οι λόγοι που ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τις εξοφλήσεις που αναγράφονται στην εν λόγω καρτέλα είναι:

Σχετικά με τις εξοφλήσεις που έγιναν με μετρητά, ο ελεγχόμενος ποτέ δεν ανέφερε προφορικά ούτε και στο με αρ. πρωτ./31-10-2022 Υπόμνημα του ότι οι εξοφλήσεις έγιναν ημέρες τραπεζικής αργίας, ώστε να διερευνήσει ο έλεγχος το πραγματικό γεγονός. Σχετικά με τις εξοφλήσεις που έγιναν σύμφωνα με την καρτέλα με «Παραλαβή Αξιογράφων» ή «Εμβάσματα Πελατών», ουδέποτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα.

Σημειώνεται ότι, πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, είχαν προσκομιστεί τα παρακάτω παραστατικά εξόφλησης μέσω της Τράπεζας και της Τράπεζας Α.Ε. ύψους 9.200 ευρώ για τιμολόγια του προμηθευτή «.....», τα οποία είχαν γίνει αποδεκτά από τον έλεγχο:

Σχετικά με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι ο έλεγχος δεν επιβεβαίωσε αν και ευχερώς μπορούσε, το αληθές της προσκομισθείσας καρτέλας συναλλαγής, έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

Η καρτέλα αυτή ήταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου, καθώς είχε ζητηθεί από τον προμηθευτή του ελεγχόμενου στις 18-11-2021 (επισυνάπτεται το αίτημα που έγινε μέσω e-mail) για τη διενέργεια του ελέγχου που διενεργήθηκε με τη με αριθμό/25-05-2021 εντολή ελέγχου που αφορούσε τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 (στη συνέχεια έγινε διάσπαση της εντολής και εκδόθηκε νέα εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016).

Επομένως οι εξοφλήσεις που αναγράφονται στην καρτέλα δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, όχι γιατί αμφισβητήθηκε ότι πρόκειται για την καρτέλα που τήρησε ο εν λόγω προμηθευτής, αλλά για τους λόγους που προαναφέρθηκαν.»

Επειδή ο έλεγχος έχει αιτιολογήσει πλήρως τον τρόπο με τον οποίο εκτίμησε το ποσοστό της φύρας για τις διάφορες κατηγορίες πωλούμενων ειδών. Συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καθώς και στην έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται σχετικά με την αναγνώριση φύρας ότι: Το κρέας αποτελεί πράγματι ένα ευπαθές είδος. Όμως, όπως προκύπτει από τα παραστατικά αγορών υπάρχει μια συνεχή ροή αγορών σε μικρές ποσότητες, που σημαίνει ότι ο προσφεύγων αγόραζε κρέας με βάση τη εκάστοτε ζήτηση, μειώνοντας την πιθανότητα να διατηρήσει ανεπιθύμητα αποθέματα και να οδηγηθεί σε μεγάλες αλλοιώσεις. Επίσης, πρόκειται για μια επιχείρηση που λειτουργεί από το 1993, επομένως διαθέτει μεγάλη εμπειρία στη διαχείριση των προμηθειών της. Σίγουρα η ζήτηση και η καταναλωτική κίνηση δεν παρέμεινε η ίδια από το 1993 έως το 2016, όπως αναφέρει ο προσφεύγων, όμως 23 χρόνια παρουσίας της επιχείρησης αυτής σε μια τοπική κοινωνία σημαίνει απόκτηση φήμης και πελατείας και σαφώς μεγάλης εμπειρίας στη διαχείριση προμηθειών. Επομένως η συνεχής ροή αγορών σε μικρές ποσότητες δεν ερμηνεύεται ως έλλειψη ταμειακής ρευστότητας, αλλά ως έμπειρη διαχείριση των αγορών του προκειμένου να ανταποκριθεί στη διαρκή ζήτηση για τα προϊόντα του.

Επιπρόσθετα, οι δεν είναι ένα χωριό με μικρή κίνηση, όπως αναφέρει ο προσφεύγων, αλλά μια αναπτυσσόμενη τουριστική περιοχή, η οποία κατά τους καλοκαιρινούς μήνες παρουσιάζει πολύ μεγάλη τουριστική κίνηση τόσο από ξένους όσο και ντόπιους. Επίσης μεγάλο μέρος των κατοίκων (πελατών του προσφεύγοντος) ασχολείται επικερδώς με τον τουρισμό (ενοικιαζόμενα δωμάτια, επιχειρήσεις εστίασης, διασκέδασης, κλπ), γεγονός που καθιστά υψηλό το βιοτικό επίπεδο τους, ενώ το 44,65% των πωλήσεων του αφορά σε χονδρικές πωλήσεις σε εστιατόρια κλπ της ευρύτερης περιοχής, που παρουσιάζουν επίσης πολύ μεγάλη κίνηση. Τέλος ο ίδιος διατηρεί υποκατάστημα (ταβέρνα) στην ίδια περιοχή. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο Δελτία Αποστολής, επομένως δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί η διακίνηση κρέατος από το κρεοπωλείο στην ταβέρνα (υποκατάστημα), αλλά είναι προφανές, σύμφωνα με την κοινή λογική, ότι μπορεί να προμηθεύει την ταβέρνα του με κρέας, μειώνοντας έτσι την πιθανότητα φύρας από απούλητα ή αλλοιωμένα κρέατα.

Σχετικά με το γεγονός ότι ο έλεγχος επικαλέστηκε την τουριστική κίνηση στις του νομού Χανίων, χωρίς επίκληση στατιστικών στοιχείων, έχουμε να παρατηρήσουμε ότι ο έλεγχος έχει στη διάθεση του στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην περιοχή, ενώ σε κάθε περίπτωση σε μια τοπική κοινωνία, όπως αυτή των Χανίων, είναι γνωστές σε όλους οι περιοχές που παρουσιάζουν έντονο τουριστικό ενδιαφέρον.

Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος δε διενήργησε αυτοψία για να διακριβώσει το πραγματικό και αληθές των ισχυρισμών του σχετικά με τη φύρα στα αρνιά, ερίφια και πρόβατα, έχουμε να παρατηρήσουμε ότι τα συγκεκριμένα είδη αποτελούν ένα μικρό ποσοστό (12,99%) των συνολικών αγορών.....

Σχετικά με τη φύρα που προκύπτει κατά τον τεμαχισμό και τη μεριδοποίηση του κρέατος, ο έλεγχος έχει παρατηρήσει τα εξής:

Από τα φορολογικά παραστατικά που προσκομίστηκαν δεν προέκυψαν αγορές ολόκληρων

ζώων, με εξαίρεση τα αρνιά, τα ερίφια και τα πρόβατα, οι αγορές των οποίων (αξίας 32.902,30 ευρώ) αποτελούν ένα μικρό ποσοστό (12,99%) των συνολικών αγορών. Τα είδη αυτά αγοράζονται από κτηνοτρόφους και στα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων (με τα οποία αγοράστηκαν) αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης «.....», ενώ η ποσότητα περιγράφεται ως «ΚΙΛΑ ΚΑΘΑΡΑ». Επιπρόσθετα, το κεφάλι και το σικώτι, τα οποία ο προσφεύγων αναφέρει ότι δεν πωλούνται, αποτελούν είδη που διατίθενται προς πώληση στα κρεοπωλεία του νομού Χανίων. Στα φορολογικά παραστατικά αγορών που προσκομίστηκαν, τα λοιπά είδη κρέατος που αντιπροσωπεύουν το 87,01% των συνολικών αγορών, περιγράφονται όχι ως ολόκληρα ζώα αλλά ως συγκεκριμένα τμήματα αυτών («ΜΟΣΧΑΡΙ ΜΠΟΥΤΙ - ΣΠΑΛΑ», «ΧΟΙΡΙΝΗ ΜΠΡΙΖΟΛΑ», «ΧΟΙΡΙΝΗ ΣΠΑΛΑ», «ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΝΩΠΟ», «ΛΟΥΚΑΝΙΚΑ» κλπ), γεγονός που σημαίνει ότι υπάρχει μικρή φύρα μόνο κατά τον τεμαχισμό τους σε επιμέρους μερίδες.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, αλλά και το γεγονός ότι το πραγματικό ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους είναι υψηλότερο από το αυτό που υπολογίστηκε από τον έλεγχο (58,17%) και εφαρμόστηκε για των προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, εκτίμησε την φύρα σε ποσοστό 5%. Εξάλλου το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους έχει προσδιοριστεί λαμβάνοντας υπόψη μόνο τις τιμές χονδρικής πώλησης του κρέατος. Το γεγονός αυτό είναι προς όφελος του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι οι τιμές λιανικής είναι πάντα υψηλότερες από τις τιμές χονδρικής και σύμφωνα με τα βιβλία οι λιανικές πωλήσεις στο κρεοπωλείο (105.821,27 ευρώ) αντιπροσωπεύουν το 55,35% των συνολικών του πωλήσεων (191.165,16 ευρώ).

Επειδή σχετικά με τη γεγονός ότι δεν υπήρχε υποχρέωση διενέργειας φυσικής απογραφής, ώστε να είναι γνωστό το ύψος των αδιάθετων προϊόντων τέλους του έτους, στην παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1019/2015 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται: *«Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου του Ν. 4308/2014.»* Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων θα μπορούσε να είχε επιλέξει τη διενέργεια φυσικής απογραφής, ώστε τα αδιάθετα αποθέματα του να είχαν συμπεριληφθεί στο τελικό οικονομικό του αποτέλεσμα.

Τέλος όσον αφορά την άποψη του προσφεύγοντος ότι οι αγορές που διενεργήθηκαν περί του τελευταίου 10ημέρου του μηνός Δεκεμβρίου 2016, προορίζονταν και για την πώληση των ειδών όχι μόνο εντός του ιδίου μήνα, αλλά και εντός του πρώτου δεκαημέρου του μηνός Ιανουαρίου 2017, αναφέρεται ότι δεδομένου ότι επέλεξε να μη διενεργήσει φυσική απογραφή των αποθεμάτων του, ο έλεγχος δεν μπορεί να γνωρίζει τα πραγματικά αποθέματα που υπήρχαν τόσο στο τέλος του υπό κρίση έτους, αλλά και αυτά που υπήρχαν στην αργή αυτού ώστε να τα λάβει υπόψη του στον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων. Σε κάθε περίπτωση η φύση των εργασιών του ελεγχόμενου (πώληση νωπού κρέατος), δεν επιτρέπει λόγω του σύντομου χρόνου αλλοίωσης του, τη συσσώρευση μεγάλων αποθεμάτων. Το κόστος πωληθέντων υπολογίστηκε με βάση τα

δεδομένα των βιβλίων.

Σε συνέχεια των ως άνω αναφερθέντων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με τον υπολογισμό της φύρας από τον έλεγχο απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με την επιβολή προστίμου του άρθρου 58 και 58Α του ΚΦΔ στις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, αναφέρεται ότι: α) ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ διότι το ποσό του φόρου εισοδήματος που προέκυψε με βάση τη φορολογική δήλωση υπολειπόταν του φόρου που προέκυψε με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική διοίκηση, διενεργώντας έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές που αφορούν στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου) και β) τα πρόστιμα του άρθρου 58Α του ΚΦΔ επιβάλλονται στην περίπτωση παραβάσεων σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Η ανακρίβεια των δηλώσεων ΦΠΑ διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές που αφορούν στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2022 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ. /21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Διαφορά φόρου	76.344,39 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	38.172,20 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.499,43 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	129.016,02 €

β) της υπ' αριθμ. /21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Διαφορά φόρου	27.148,11 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	13.574,05 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.722,16 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.