



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15-05-2023

Αριθμός απόφασης: 974

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της με αριθμό/19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

β) της με αριθμό/19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

γ) της με αριθμό/19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016,

δ) της με αριθμό/19-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017,

ε) της με αριθμό/19-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2016 και

στ) της με αριθμό/19-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με 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 με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 2.035,09€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 1.017,55€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.052,64€.
- Με την με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 1.856,41€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 966,86€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.823,27€.
- Με την με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 2.237,58€.
- Με την με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 3.112,26€.
- Με την με αριθμό/19-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.118,79€, διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 και 13 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.
- Με την με αριθμό/19-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.556,13€, διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 και 13 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 19-12-2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου ΚΦΔ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν 4172/2013, Ν 4987/2022 και Α 1293/2019) και μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ./14-11-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ, διαπίστωσε για το φορολογικό έτος 2017, ασφαλιστικές εισφορές ύψους 863,75€, οι οποίες δεν καταβλήθηκαν και αμοιβές μισθωτών ύψους 3.337,37€, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο και επομένως τα ως άνω ποσά δεν εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του κέρδους στη φορολογία εισοδήματος. Ακολούθως, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του Ν 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και δη την αρχή των αναλογιών.

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

1) Τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν βασίζονται σε πραγματικά δεδομένα, αλλά σε τεχνική ελέγχου, η οποία όμως δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα

2) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις εδράζονται επί εσφαλμένων παραδοχών και όχι σε πραγματικά περιστατικά. Η φύρα έπρεπε να υπολογιστεί σε ποσοστό τουλάχιστον 40%. Εσφαλμένη η εξαγωγή του Σ.Μ.Κ., καθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις αγορές και τις πωλήσεις συγκεκριμένων μόνο προϊόντων.

3) Νομικά πλημμελείς οι πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ν.4987/2022 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης. Οι αναφερόμενες παραβάσεις δε στοιχειοθετούνται

εφόσον ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο, δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται η μη έκδοση ΑΛΠ.. Επίσης, στις πράξεις επιβολής προστίμου δεν αναφέρεται ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά κάθε παράβασης με αναφορά συγκεκριμένων πωλήσεων, οι οποίες φέρεται ότι διενεργήθηκαν χωρίς την έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογική Διαδικασίας «.....*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 το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ: «*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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « *1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».*

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νόμιμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων 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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της **Α 1293/2019** Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για τα φορολογικά έτη από 01.01.2014 και μετά και συγκεκριμένα στο **άρθρο 11** «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους» ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή, στο άρθρο **28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» ορίζονται τα εξής: «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, με το **άρθρο 27 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως τρόπος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ως εξής: «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...

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, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και σε συνέχεια της Α1008/20.01.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013:

«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.

(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 φορο-λογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

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

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

...

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

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

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

Ε. Λοιπά θέματα

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

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, βάσει των υποβληθέντων δηλώσεων Ε3, λειτουργούσε, **κατά το φορολογικό έτος 2017, με αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους** (ποσοστού -0,17%), γεγονός που αποτελεί ισχυρή ένδειξη απόκρυψης εσόδων.

Επίσης, διαπιστώθηκε ότι κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 **τα δηλούμενα εισοδήματα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης**, όπως απεικονίζεται στον ακόλουθο πίνακα:

Περιγραφή	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017
Σύνολο Δηλωμένων Εισοδημάτων	629,95	1.570,08
Σύνολο Προσωπικών Δαπανών Διαβίωσης	998,95	2.085,66

Ως εκ τούτου κρίθηκε ότι η προκειμένη υπόθεση εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ο προσδιορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων δύναται να πραγματοποιηθεί έμμεσα με τη χρήση τεχνικών ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 27 παρ.1 Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. κρίθηκε η **αρχή των αναλογιών**, κατόπιν σχετικής εισήγησης του ελέγχου που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής στις 20.10.2022, επειδή, αφενός μεν η επιχείρηση είχε περιορισμένο ύψος δραστηριοτήτων, αφετέρου η κύρια πηγή εσόδων της προερχόταν κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων-αγορών, καθώς, επίσης, οι πηγές από τις οποίες διενεργούνταν οι αγορές των εμπορευμάτων ήταν περιορισμένες, ενώ ταυτόχρονα υπήρχε κατά πολύ ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου αυτής για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων ακολουθήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως ορίζονται στην Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία αποδείχτηκε ότι υπήρξε απόκρυψη φορολογητέας ύλης που προέρχεται από την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ειδικότερα, ο έλεγχος, λαμβάνοντας ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα ειδών που εμπορευόταν η επιχείρηση (πίτες), επεξεργάστηκε τα τιμολόγια αγοράς, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές πώλησης και τα γραμμάρια κάθε μερίδας, σύμφωνα με τα στοιχεία που δήλωσε ο ίδιος ο προσφεύγων με την υπ' αριθ.πρωτ./02.11.2022 υπεύθυνη δήλωση και προσδιόρισε τον συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους, βάσει του οποίου προσδιορίστηκε και η αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη.

Συνεπώς, αντίθετα από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι «οι ελεγκτικές επαληθεύσεις εδράζονται επί εσφαλμένων παραδοχών και όχι σε πραγματικά περιστατικά» ο έλεγχος ενήργησε σύννομα, όπως δηλαδή ορίζεται στις διατάξεις των ανωτέρων νόμων και διαταγών, αιτιολογώντας πλήρως και αναλυτικά τόσο την επιλογή της έμμεσης τεχνικής που ακολούθησε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων όσο και της μεθοδολογίας του ελέγχου που τηρήθηκε.

Περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «ο έλεγχος έπρεπε να δεχθεί τουλάχιστον 40% ποσοστό φύρας» χωρίς όμως να προσκομίσει κάποιο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι η φύρα της επιχείρησής του ανερχόταν στο ποσοστό αυτό.

Αντίθετα, ο προσδιορισμός της φύρας από τον διενεργηθέντα έλεγχο σε ποσοστό 20% δεν έγινε αυθαίρετα αλλά αφού λήφθηκαν υπόψη οι ακόλουθοι παράγοντες, όπως αναφέρεται και στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου :

1) Σύμφωνα με το άρθρο 5 § 5 του Ν. 4308/2014, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005/2005 «Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία» στο σημείο όπου ορίζονται τα σχετικά με «ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ -ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε. στην περ.1 προβλέπεται ότι «η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια (Σ.Τ.Ε. 3455-6/1995)»

Κατά συνέπεια θα έπρεπε μέσω του νόμιμου δικαιολογητικού στοιχείου να ενημερωθούν τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης. Ένα τέτοιο νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο είναι το «Πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων», στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά τα καταστρεφόμενα αποθέματα, οι ποσότητες αυτών και γίνεται αναφορά στην αιτία της καταστροφής τους.

Στην προκειμένη υπόθεση **δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη πρωτοκόλλου καταστροφής για να υπολογιστεί φύρα σε συγκεκριμένο ποσοστό, βάσει της αδιάθετης ποσότητας**, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί σε υπολογισμούς με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του.

2) Από την έρευνα του ελέγχου σε σκευάσματα κατεψυγμένων ειδών (τυρόπιτες – μπουγάτσες) και άλλα παρεμφερή προϊόντα εταιριών διάθεσης (..... Ζύμη – Σφολιάτα – Μπουγάτσα) διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Σε συσκευασία πίτας (μπουγάτσα κρέμα) καθαρού βάρους επτακοσίων πενήντα γραμμαρίων (750γρ) αναγράφεται ότι βγάζει τέσσερις (4) μερίδες. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην υπ' αριθ.πρωτ./02.11.2022 υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος «Τα γραμμάρια της μερίδας για τα τρία πρώτα είδη (μπουγάτσες) ήταν 160-180 γραμμάρια». Ο έλεγχος για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (αρχή των αναλογιών), λόγω χρηστής διοίκησης και προς το συμφέρον της επιχείρησης επέλεξε 180γρ ανά μερίδα. Συνεπώς :4 μερίδες * 180γρ ανά μερίδα = 720γρ συνολικού προϊόντος προς διάθεση. Απομένουν δηλαδή 30γρ προϊόντος το οποίο θεωρείται ως φύρα (750γρ – 720γρ), ήτοι 4% λόγω του πάγου και λιώσιμο από βούτυρα – λάδια.

Ο έλεγχος ωστόσο προσδιόρισε φύρα σε μεγαλύτερο ποσοστό 20%, ώστε να συμπεριλάβει και τις περιπτώσεις κακού ψήσιματος και αδιάθετης ποσότητας.

3) Από την κοινή πρακτική, σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε πώληση τυροπιτοειδών προϊόντων, η ποσότητα ψήσιματος εξαρτάται από την ημερήσια ζήτηση. Κατά τη διάρκεια της ημέρας, η επιχείρηση τοποθετεί για ψήσιμο κάποια πίτα όταν διαπιστώνει ότι

εξαντλείται η ψημένη αδιάθετη ποσότητα. Με τον τρόπο αυτό η επιχείρηση ελέγχει αφενός τις ποσότητες προς διάθεση ψημένης φρέσκιας πίτας και αφετέρου περιορίζει τον κίνδυνο να μείνει στο τέλος την ημέρας αδιάθετη ποσότητα. Ως εκ τούτου η φύρα λόγω αδιάθετης ποσότητας είναι περιορισμένη και ελεγχόμενη και συνήθως μικρή.

4) Να σημειωθεί ότι ο έλεγχος εφάρμοσε φύρα σε ποσοστό 20% στο σύνολο των αγορών εκάστου έτους. Αυτό σημαίνει ότι συμπεριλαμβάνονται είδη προς διάθεση, τα οποία έχουν πάρα πολύ μικρή φύρα έως καθόλου (π.χ. καφές, αναψυκτικά, νερά, χυμοί κ.α.)

Συνεπώς, προκύπτει ότι ο προσδιορισμός της φύρας από τον έλεγχο σε ποσοστό 20% έγινε κατόπιν κρίσης αυτού, η δε ένσταση του προσφεύγοντος για μεγαλύτερο ποσοστό φύρας που έπρεπε να εφαρμοστεί στην προκειμένη περίπτωση, προβάλλεται αναπόδεικτα ώστε να μην μπορεί να γίνει αποδεκτή.

Επιπλέον, όσον αφορά τις ενστάσεις του προσφεύγοντος ως προς τον προσδιορισμό του Συντελεστή Μικτού Κέρδους θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο έλεγχος, για τον υπολογισμό του εν λόγω συντελεστή και την εφαρμογή των ελεγκτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών, **δεν έλαβε υπόψη είδη όπως ο καφές και το νερό που έχουν υψηλό συντελεστή μικτού κέρδους και μεγάλη ζήτηση.**

Συνεπώς παρά τα αντίθετα προβαλλόμενα, ο έλεγχος ενήργησε σύννομα και ορθά σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης και με σκοπό την αποφυγή εσφαλμένων συμπερασμάτων σε βάρος του ελεγχόμενου.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί των εκθέσεων ελέγχου αναγράφονται με σαφήνεια και πληρότητα όλα τα στοιχεία, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις:

«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, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, το εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται έμμεσα, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής του κατάστασης, αξιοποιώντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, εκτός των δηλώσεων που υποβάλει ο φορολογούμενος και των λογιστικών αρχείων που υποχρεούται να τηρεί, καθώς και πληροφορίες που προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση και συμβάλλουν στη διαμόρφωση αξιόπιστων αναλογιών.

Επειδή, στο άρθρο 7 της Πολ. 1008/2020 προβλέπεται ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται με τις μεθόδους της αρχής των αναλογιών και της τιμής προς τον όγκο συναλλαγών, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, από τα άρθρα 28 του ν.4172/2013, 13 & 27 του ΚΦΔ, καθώς και από τις 2015/2020 & 2016/2020 και Α. 1008/2020 εγκυκλίους διαταγές του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου σε περίπτωση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αποκρυβείσα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα, διαπιστώθηκε με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών και βάσει αυτής της διαπίστωσης εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. και/19-12-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και οι υπ' αριθμ. και/19-12-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016 & 2017 αντίστοιχα.

Επειδή, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις υπ' αριθμ. και/19-12-2022 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ.1 του ΚΦΔ, θεωρώντας ότι τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, προέρχονται από μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρ 58Α του ΚΦΔ περί μη σώρευσης των προστίμων, όπως αυτό ισχύει από 25-07-2016, η φορολογική αρχή αφαίρεσε από το πρόστιμο της παρ.2 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, το οποίο επιβάλλεται μαζί με την εκδοθείσα οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., το πρόστιμο της παρ.1 του άρ.58^Α του ίδιου ως άνω νόμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα ως άνω πρόστιμα μη έκδοσης του άρ. 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ επιβλήθηκαν με τις υπ'αριθμ..... και/19-12-2022 πράξεις, όμως κατ' εφαρμογή της παρ.5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου αφαιρέθηκε από το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της παρ.2 του άρ. 58^Α του ΚΦΔ πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης και ανατιολόγητης επιβολής προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Πράξη	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου του 2 ^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης	3.052,64	3.052,64
Με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου του 2 ^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης	2.823,27	2.823,27
Με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016 του προϊσταμένου του 2 ^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης	2.237,58	2.237,58
Με αριθμό/19-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017 του προϊσταμένου του 2 ^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης	3.112,26	3.112,26
Με αριθμό/19-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου του 2 ^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης	1.118,79	1.118,79

Με αριθμό/19-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου του 2 ^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης	1.556,13	1.556,13
---	----------	----------

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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