



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604520
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 15/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1168

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 Κ.Φ.Δ..

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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

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 από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου **υποβληθείσα** ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ**, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα επί της οδού Θεσσαλονίκη, Τ.Κ., με κύρια δραστηριότητα «.....», κατά της με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/01/2023 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 τη με αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 110.064,83 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 55.813,20 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 22.473,08 ευρώ, πλέον πιστωτικού ποσού βάσει δήλωσης 1.561,57 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 189.912,68.

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 12/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει της υπ' αριθ./17-06-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2016.

Κατόπιν του με αριθμό πρωτ./20-01-2022 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ο προσφεύγων, με τα με αριθμό πρωτ./2022,/2022 και/2022 έγγραφα υπομνήματά του, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης, φορολογικού έτους 2016.

Επιπλέον αντλήθηκαν, μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.-Λ.Π.), οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών καθώς και τα λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα του προσφεύγοντος στην ημεδαπή, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016.

Από τον έλεγχο των κινήσεων των παραπάνω λογαριασμών και μετά την αντιπαραβολή τους με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος δεν προέκυψαν διαφορές.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων όπως αυτές ορίζονται από την Α. 1293/2019, διαπιστώθηκαν τα εξής:

➤ **Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**

Διαπιστώθηκε ότι στα εκδιδόμενα τιμολόγια πώλησης, ως επί τω πλείστον, αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των πωληθέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π., σε συνδυασμό και με την ερμηνεία του Σ.ΛΟ.Τ. 2755/2018.

➤ **Έλεγχος έκδοσης πλαστών, εικονικών, καθώς και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει Δελτίων Πληροφοριών**

Κατόπιν ελέγχων της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στους αντισυμβαλλόμενους του προσφεύγοντος (προμηθευτές):

- με Α.Φ.Μ. και
- με Α.Φ.Μ., κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που είχαν εκδώσει οι ανωτέρω είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών και συγκεκριμένα:

Για τον με Α.Φ.Μ.:

Διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το με αριθμό πρωτ./...../17-06-2021 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, στο οποίο περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε για τον με Α.Φ.Μ. για τα φορολογικά έτη 2016 - 2017. Από τις από 04/06/2021 συνταχθείσες σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ., αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι: «...Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την οντότητα με στοιχεία - ΑΦΜ, ήτοι 601 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 878.708,42 € εντός του φορολογικού έτους 2016, τα οποία περιλαμβάνουν το πλήθος και την αξία των στοιχείων που δηλώθηκαν στις καταστάσεις στοιχείων για

διασταύρωση, είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους...»

Για τη με Α.Φ.Μ

Διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το με αριθμό πρωτ. /08-06-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αλεξανδρούπολης, στο οποίο περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε για τη με Α.Φ.Μ για το φορολογικό έτος 2016. Από την από 03/06/2022 συνταχθείσα σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι: «Οι συναλλαγές που περιγράφονται στα παραπάνω παραστατικά δεν θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν από τη, καθώς η ανωτέρω, δεν απέκτησε ποτέ εμπορεύματα προκειμένου να μπορεί εν συνεχεία να τα πωλήσει. Επιπρόσθετα, στερούνταν επαγγελματικής εγκατάστασης και αποθηκευτικών χώρων, όπως επίσης και μεταφορικού μέσου, ενώ δεν απασχόλησε προσωπικό για τις δραστηριότητές της και επιπλέον είχε υποβάλει για την ελεγχόμενη χρήση δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αποτυπώνοντας σε αυτές αγορές προϊόντων και φορολογητέες εισροές που δε διενεργήθηκαν...»

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω αναφερθέντα στις εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αλεξανδρούπολης και της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ο έλεγχος έκρινε ότι όλα τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου, από τους εκδότες και, είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, ήτοι:

- Δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.008,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.321,92 ευρώ, από τον εκδότη

Τιμολόγιο Πώλησης	Ημερομηνία	Σύνολο	Φ.Π.Α. %	Φ.Π.Α.	Περιγραφή είδους
.....	26/08/2016	25.002,00	24%	6.000,48	698 ΦΟΡΕΜΑΤΑ 750 ΜΠΛΟΥΖΕΣ 688 ΠΑΝΤΕΛΟΝΙΑ 595 ΠΟΥΚΑΜΙΣΑ 273 ΦΟΥΣΤΕΣ
.....	05/09/2016	18.006,00	24%	4.321,44	685 ΦΟΡΕΜΑΤΑ 695 ΜΠΛΟΥΖΕΣ 872 ΖΑΚΕΤΕΣ
Σύνολο		43.008,00	24%	10.321,92	

- Δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.007,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 11.501,61 ευρώ, από την εκδότηρια

Τιμολόγιο Πώλησης	Ημερομηνία	Σύνολο	Φ.Π.Α. %	Φ.Π.Α.	Περιγραφή είδους
...	10/02/2016	25.007,00	23%	5.751,61	1100 ΜΠΛΟΥΖΕΣ 1129 ΠΑΝΤΕΛΟΝΙΑ 625 ΜΠΟΥΦΑΝ
....	04/05/2016	25.000,00	23%	5.750	1852 ΦΟΡΕΜΑΤΑ 752 ΜΠΛΟΥΖΕΣ 1200 ΠΑΝΤΕΛΟΝΙΑ 920 ΜΠΛΟΥΖΕΣ
Σύνολο		50.007,00	23%	11.501,61	

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016, το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων ως προς τη

συναλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013.

➤ **Έλεγχος μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών άρθρου 23 Κ.Φ.Ε.**

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του τις κάτωθι αγορές εμπορευμάτων συνολικής αξίας 107.004,00€, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμών (άρθρο 23 περ. β' Ν.4172/13):

A/A	Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
.....	25/1/2016	.....	.....	24.992,00
....	2/6/2016	.....	.....	25.000,00
....	13/9/2016	.....	.....	19.000,00
....	15/9/2016	.....	.....	20.003,00
.....	17/9/2016	.....	.....	18.009,00
Σύνολο (καθαρής αξίας)				107.004,00

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016, το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω συναλλαγών, καθότι δεν αποδεικνύεται η χρησιμοποίηση τραπεζικών μέσων για την τμηματική ή ολική εξόφλησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013 και συνεπώς προσθέτει την αξία αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.

➤ **Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους**

Δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν. 4172/2013 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων), ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, λαμβάνοντας υπόψη τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., της απόφασης Α.1008/2020 και της εγκυκλίου Ε.2016/2020, ως εξής:

• **Προσδιορισμός Μικτού Κέρδους**

Ο έλεγχος για να προσδιορίσει το μικτό κέρδος, έλαβε υπόψη του τις καθαρές αξίες αγορών (άνευ ΦΠΑ) βάσει της απογραφής έναρξης και τις καθαρές αξίες πώλησης (άνευ ΦΠΑ), βάσει εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων του ελεγχόμενου (τιμολογίων πώλησης).

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται αναλυτικά τα τιμολόγια αγοράς και τα παραστατικά πώλησης καθώς και το προκύπτον μικτό κέρδος (Μ.Κ.) της χρήσης 2016:

ΕΙΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΙΔΟΥΣ Τ.Δ.Α. ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
	Τ.Δ.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Τ.Δ.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ				
		A	B	Γ	Δ	E (Γ-Α)/Α X 100	ΣΤ	Z (E X ΣΤ)
ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	8,00	1734	15,00	375,00	87,5	0,01887647	1,65169
ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	15,00	1737	28,00	448,00	86,66666	0,02255109	1,95442
ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	4,00	1738	15,00	750,00	275	0,03775294	10,3820
ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,80	1739	6,00	120,00	57,89473	0,00604047	0,34971
ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	15,00	1740	30,00	900,00	100	0,04530353	4,53035
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,50	1742	13,00	1.300,00	271,4285	0,06543844	17,7618

ΕΙΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΙΔΟΥΣ Τ.Δ.Α. ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
	Τ.Δ.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Τ.Δ.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ				
ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,80	1743	13,00	780,00	242,1052	0,03926306	9,50579
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,50	1744	13,00	910,00	271,4285	0,04580691	12,4333
ΜΠΟΥΦΑΝ ΓΥΝΑΙΚΕΙΟ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	15,00	1746	32,00	3.200,00	113,3333	0,16107923	18,2556
ΣΑΚΑΚΙΑ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	4,50	1753	18,97	322,50	321,5555	0,01623377	5,22005
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,50	1764	7,00	4.606,00	100	0,23185342	23,1853
ΜΠΟΥΦΑΝ ΓΥΝΑΙΚΕΙΟ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,80	1766	10,00	160,00	163,1578	0,00805396	1,31406
ΠΟΥΚΑΜΙΣΑ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1772	7,50	360,00	150	0,01812141	2,71821
ΜΠΛΟΥΖΕΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1772	7,50	300,00	150	0,01510118	2,26517
ΠΟΥΚΑΜΙΣΑ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1773	7,50	360,00	150	0,01812141	2,71821
ΜΠΛΟΥΖΕΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1773	7,50	300,00	150	0,01510118	2,26517
ΠΟΥΚΑΜΙΣΑ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1774	7,50	180,00	150	0,00906071	1,35910
ΜΠΛΟΥΖΕΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1774	7,50	150,00	150	0,00755059	1,13258
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,50	1776	14,50	145,00	314,2857	0,0072989	2,29394
ΤΖΙΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1780	12,00	240,00	300	0,01208094	3,62428
ΑΜΑΝΙΚΟ ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,20	1785	11,00	495,00	243,75	0,02491694	6,07350
ΑΜΑΝΙΚΟ ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,20	1791	11,00	495,00	243,75	0,02491694	6,07350
ΜΠΛΟΥΖΕΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1792	7,50	300,00	150	0,01510118	2,26517
ΜΠΛΟΥΖΕΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	3,00	1792	6,00	300,00	100	0,01510118	1,51011
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	6,00	2589	20,00	400,00	233,3333	0,0201349	4,69814
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	6,00	2590	20,00	400,00	233,3333	0,0201349	4,69814
ΜΠΟΥΦΑΝ ΜΑΚΡΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	15,00	2592	33,00	165,00	120	0,00830565	0,99667
ΜΠΟΥΦΑΝ ΜΑΚΡΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	12,00	2603	25,00	300,00	108,3333	0,01510118	1,63596
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	6,00	2605	15,00	75,00	150	0,00377529	0,56629
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	6,00	2618	15,00	75,00	150	0,00377529	0,56629
ΜΠΟΥΦΑΝ ΓΥΝΑΙΚΕΙΟ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	15,00	2625	32,00	320,00	113,3333	0,01610792	1,82556
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	6,00	2625	15,00	75,00	150	0,00377529	0,56629
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	6,00	2630	25,00	125,00	316,6666	0,00629216	1,99251
ΜΠΟΥΦΑΝ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	11,00	2630	35,00	175,00	218,1818	0,00880902	1,92196
ΔΕΡΜΑΤΙΝΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	6,00	2631	10,00	100,00	66,66666	0,00503373	0,33558
ΜΠΟΥΦΑΝ ΓΥΝΑΙΚΕΙΟ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	15,00	2635	32,00	160,00	113,3333	0,00805396	0,91278

ΕΙΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΙΔΟΥΣ Τ.Δ.Α. ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
	Τ.Δ.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Τ.Δ.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ				
			ΣΥΝΟΛΟ		19.866,00			161,55%

Ο έλεγχος προέβη στους κάτωθι υπολογισμούς σχετικά με τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους επί των αγορών:

- Σε κάθε τιμολόγιο υπολογίστηκε το μικτό κέρδος εφαρμόζοντας τον παρακάτω τύπο: Ποσοστό Μικτού Κέρδους επί του κόστους πωλήσεων =

$$[(\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}) / \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}] \times 100$$

- Υπολογίστηκε το άθροισμα της αξίας των τιμολογίων πώλησης, που στο συγκεκριμένο δείγμα ανήρθε στα 19.866,00 ευρώ.

- Υπολογίστηκε ο συντελεστής βαρύτητας της αξίας του κάθε ενός τιμολογίου στο σύνολο του δείγματος εφαρμόζοντας τον παρακάτω τύπο:

$$\text{Συντελεστής βαρύτητας} = \text{Συνολική αξία είδους ανά τιμολόγιο} / \text{Συνολική αξία τιμολογίων.}$$

- Υπολογίστηκε το μικτό κέρδος του κάθε τιμολογίου εφαρμόζοντας τον παρακάτω τύπο: $[(\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}) / \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ} \times 100] \times \text{συντελεστή βαρύτητας}$

- Για τον υπολογισμό του ποσοστού μικτού κέρδους επί του συνόλου του δείγματος έγινε άθροιση όλων των μικτών κερδών του κάθε τιμολογίου και είναι ίσο με 161,56%

- Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων:

Απογραφή έναρξης	156.054,10
ΠΛΕΟΝ Αγορές χρήσης	473.280,88
ΜΕΙΟΝ Απογραφή λήξης	-484.268,90
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	145.066,08

*Αγορές χρήσης 473.280,88 € = (566.296,48 € - καθαρή αξία εικονικών 93.015,60 €)

- Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ X (1+Αναλογία (%)) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)

$$= 145.066,08 \times (1+1,6156) = 379.434,83 \text{ ευρώ.}$$

Συνεπώς:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ (A)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (B)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (B-A)
329.766,34	379.434,83	49.668,49

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με την ως άνω μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη (Απόφαση Α. 1008/2020).

Οι συνολικές διαφορές αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Οικονομικά Στοιχεία Επιχειρηματικής Δραστηριότητας Φορολογικού Έτους 2016	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	329.643,70	379.312,19	49.668,49
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	122,64	122,64	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	329.766,34	379.434,83	49.668,49
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	200.814,00	107.798,40	93.015,60
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	365.482,48	365.482,48	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ	566.296,48	473.280,88	93.015,60
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	156.054,10	156.054,10	0,00
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	484.268,90	484.268,90	0,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	238.081,68	145.066,08	93.015,60
ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	63.150,49	63.150,49	0,00
ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	28.534,17	171.218,26	142.684,09
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	2.300,37	2.300,37	0,00
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	30.834,54	173.518,63	142.684,09
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00	107.004,00	107.004,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΚΕΡΔΟΣ	30.834,54	280.522,63	249.688,09

και εν συνεχεία συνέταξε την από 12/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του άρθρου 28 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας:

«...Εν προκειμένω, υπέβαλλα το σημείωμα παροχής εξηγήσεων, στις 29-09-2022, το οποίο φέρει επάνω σφραγίδα και αριθμό πρωτοκόλλου/29-09-2022. Η Διοίκηση εξέδωσε τις πράξεις Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις 21-12-2022, ήτοι μετά το πέρας τις αποκλειστικής προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. Σύμφωνα με όσα συνάγονται από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων, της θεωρίας και της νομολογίας, η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τάσσει αποκλειστική προθεσμία ενός μήνα από την κατάθεση και παραλαβή των απόψεων του διοικούμενου από τη Διοίκηση, εντός της οποίας η τελευταία δύναται να προβεί στην έκδοση πράξεων προσδιορισμού. Συνεπώς, καθώς, όπως είναι εξόφθαλμο, η προσβαλλόμενη πράξη που έχει εκδοθεί πληροί τα κριτήρια της δυσμενούς ατομικής διοικητικής πράξης, η έκδοση αυτής έπρεπε εκ του νόμου να συντελεστεί εντός ενός μήνα από τις 29-09-2022, ήτοι στις 28-11-2022, πλην όμως εκδόθηκε στις 21-12-2022, κατά παράβαση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και άρα δέον να ακυρωθεί...»

2. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. – έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας:

«...Μάλιστα, η απλή αναγραφή των νομικών διατάξεων σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ενόψει μιας δυσμενούς διοικητικής πράξης, ενώ και η μη επίκληση και υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών αναλυτικά, καθιστούν την προσβαλλόμενη ακυρωτέα λόγω πλημμελούς αιτιολογίας.

Μια αιτιολογία που δεν πληροί τα χαρακτηριστικά αυτά καθιστά ανέφικτο για τον δικαστή να ελέγξει την ουσιαστική νομιμότητα της πράξης μέσω του ελέγχου της ερμηνείας των εφαρμοστέων κανόνων δικαίου από τη διοίκηση, της υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών στους νομικούς κανόνες, της χρήσης της διακριτικής ευχέρειας (ΣΤΕ 2788/2009)...»

3. Παραβίαση του άρθρου 28 του ν. 4172/20132:

«...Εν προκειμένω, η φορολογική υπηρεσία χρησιμοποίησε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα την «Μέθοδο της αρχής αναλογιών», για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός μου, χωρίς να πληρείται καμία προϋπόθεση από αυτές που ορίζει το ως άνω άρθρο, και για το λόγο ότι φέρομαι βάσει του ελέγχου της ίδιας, ως λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ επιπρόσθετα δεν αιτιολογείται στην έκθεση ελέγχου και η επιλογή και η προτίμηση της εν λόγω μεθόδου και όχι κάποιας άλλης από όσες προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013. Η απλή αναγραφή νομικών διατάξεων σε καμία περίπτωση δεν υπέχει θέσης ακριβούς, ειδικής και σαφούς αιτιολογίας, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, στο οποίο θεσμοθετείται, η υποχρέωση της διοίκησης για αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διοικητικής πράξης...»

4. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση:

«Τούτο σημαίνει ότι η αρμόδια αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της τέλεσης της παράβασης(ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων)και δεν υποχρεούται ο φερόμενος ως παραβάτης να αποδείξει την αθωότητά του, ήτοι ότι οι αμφισβητούμενες ως εικονικές συναλλαγές συνολικά ή ως προς το πρόσωπο είναι πραγματικές...

Εν προκειμένω, δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης ως λήψης εικονικών τιμολογίων. Ειδικότερα, εξ' αρχής στην Έκθεση Ελέγχου η διοίκηση αποδίδει στα επίδικα παραστατικών τον χαρακτηρισμό «εικονικά», χωρίς να προβαίνει σε κανέναν συλλογισμό και καμία απόδειξη. Αντιθέτως, δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαχθεί με τις ως άνω επιχείρησης, μετακυλώντας ανεπίτρεπτα σε εμένα ως διοικούμενο το βάρος απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων, ενώ θα έπρεπε εκείνη να αποδείξει την εικονικότητά τους με στοιχεία που βασίζονται στην δική μου επιχείρηση και όχι κάποιου τρίτου...

Όπως έχω ήδη αναφέρει στο ιστορικό της παρούσας εγώ από πλευράς μου συναλλάχθηκα με τους εν λόγω προμηθευτές καλόπιστα και νόμιμα, ήτοι πραγματοποίησα στο σύνολο 4 συναλλαγές, όπου κατόπιν δειγματισμού παρήγγειλα τα προϊόντα, τα οποία μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή μου με μεταφορική εταιρία συνεργαζόμενη με τους ως άνω προμηθευτές, ενώ επιπλέον έλαβα και τα αντίστοιχα παραστατικά/τιμολόγια. Η παραλαβή των εμπορευμάτων όμως τις περισσότερες φορές γίνεται σε ώρες μη λειτουργίας της επιχείρησης, ώστε να είναι εφικτή η εκφόρτωση τους και η τακτοποίηση στα καταστήματα, και ως εκ τούτου δεν είναι ανοιχτές οι Τράπεζες ώστε να γίνει αυθημερόν κατάθεση των χρημάτων των αντίστοιχων τιμολογίων. Συνεπώς πληρώνουμε τα εμπορεύματα μετρητά στον προμηθευτή ή σε κάποιο τρίτο πρόσωπο που μας υποδεικνύει, ώστε να μπορέσουμε να πραγματοποιήσουμε την παραλαβή, και στη συνέχεια ο τελευταίος, αφού καταθέσει τραπεζικά τα χρήματα ή τα μεταφέρει στο λογαριασμό του με την αντίστοιχη αιτιολογία εξόφλησης του αντίστοιχου τιμολογίου, μας παραδίδει το τραπεζικό έμβασμα, το οποίο διαφαίνεται καθ' όλα νόμιμο...

5. Αναφορικά με την αποδιδόμενη παράβαση της μη αποδεικνυόμενης εξόφλησης αγορών εμπορευμάτων συνολικής αξίας 107.004 ευρώ, όπως αυτή αναφέρεται στη σελίδα 27 της επίδικης έκθεσης ελέγχου, αναφέρω ότι για τις εν λόγω συναλλαγές συμφωνήθηκε η πληρωμή των αντίστοιχων παραστατικών επί πιστώσει, με αποτέλεσμα να εξοφλώ τμηματικά τα αντίστοιχα τιμολόγια. Ως εκ τούτου το ποσό των 107.004 ευρώ που η Φορολογική Διοίκηση καθότι δεν πληρώθηκαν με το νόμιμο τραπεζικό τρόπο, προσθέτει στο εισόδημα της επιχείρησής μου, λανθασμένα καταλογίζεται ως δαπάνες μη εκπιπόμενες».

6. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας:

«...Συγκεκριμένα, οι διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.

4174/2013) καθιερώνουν αντικειμενικό τρόπο επιμέτρησης των επιβλητέων προστίμων για την υποβολή ανακριβούς φορολογικής δήλωσης και για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Το σύστημα αυτό δεν προβλέπει δυνατότητα της φορολογικής αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων να προβούν σε επιμέτρηση του ύψους του προστίμου, ανάλογα με τις συγκεκριμένες κάθε φορά περιστάσεις.

Η επιλογή συγκεκριμένης μεθόδου “έμμεσης τεχνικής” δεν είναι ανέλεγκτη, αλλά πρέπει να είναι κατάλληλη προς τον σκοπό που επιδιώκεται σε κάθε περίπτωση τυχόν. Εν προκειμένω, ο επιδιωκόμενος σκοπός έγκειται στην εξεύρεση αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης του ελεγχόμενου-φορολογούμενου, αφού σε διαφορετική περίπτωση η προσφυγή σε “έμμεσες τεχνικές” θα ήταν προδήλως αντίθετη στις συνταγματικές αρχές της αναγκαιότητας, της αναλογικότητας, αλλά και της χρηστής διοίκησης. Συνοψίζοντας, στην προκειμένη περίπτωση και υπό τα προαναφερόμενα δεδομένα, η εφαρμογή της ανωτέρω “έμμεσης τεχνικής” της “αρχής των αναλογιών» είναι παντελώς ακατάλληλη για τους προβλεπόμενους από το νόμο σκοπούς, αλλά και ο τρόπος εφαρμογής της είναι προδήλως δυσανάλογος προς τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα...»

7. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας:

«...Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εν λόγω επιβολή του χρηματικού ποσού, εμφανώς υπάγεται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελούν κατηγορία «ποινικής φύσεως». Εν προκειμένω όμως, γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλω να προσβάλλω ώστε να επανεξεταστεί, ήτοι γίνεται οριστικός καταλογισμός της παράβασης, επιβάλλοντάς μου τις αντίστοιχες κυρώσεις. Τούτο σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας. Η πρόβλεψη αυτή είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη για το μέρος τουλάχιστον της εκτέλεσης, νομικά πλημμελή...»

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό: Παραβίαση του άρθρου 28 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:
«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 «Προθεσμίες προς ενέργεια» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45), ορίζεται ότι:

«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς η προβλεπόμενη από το άρθρο 28§2 του Κ.Φ.Δ. προθεσμία των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή

ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τάσσει αποκλειστική προθεσμία ενός μήνα από την κατάθεση και παραλαβή των απόψεων του διοικούμενου από τη Διοίκηση, εντός της οποίας η τελευταία δύναται να προβεί στην έκδοση πράξεων προσδιορισμού, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό: παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. – έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«...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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45), 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), ορίζει 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.

Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

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, η από 12/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό: Παραβίαση του άρθρου 28 του ν. 4172/2013:

Επειδή, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται:

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον 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, στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, ορίζεται:

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

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

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

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

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

Επειδή, στην Ε. 2015/2020 με θέμα: «οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013», ορίζεται:

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.

Επειδή, στην Απόφαση Α. 1008/2020, ορίζονται τα εξής:

«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....

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 3- Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπíπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 4- Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 6- Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 7- Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1050/2014 με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού», ορίζεται:

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

(Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014)

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία».

Επειδή, στην εγκύκλιο Ε. 2016/2020, ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (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).

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

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

αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

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

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

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, εν προκειμένω πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, η οποία 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον, η οποία επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, μετά από αξιολόγηση των στοιχείων που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της (άρ. 5 ΠΟΛ 1050/2014).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της ΠΟΛ 1008/2020 και αξιολογώντας τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, ήτοι την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τις πληροφορίες που παρέχονται μέσω του Π.Π.Σ. ELENXIS και του πληροφοριακού συστήματος

NEO TAXIS, επιλέχθηκε η μέθοδος της **Αρχής των αναλογιών**, η οποία εγκρίθηκε με τη με αρ./21-06-2022 αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό: Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

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

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ.66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5. [...]Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την απόφαση ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του

δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 972/2020**, κρίθηκε ότι:

6. **Επειδή**, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της, Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν.2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1071/2015** με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό», ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. **170/2014** Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1097/2016** Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, κατόπιν ελέγχων της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στους αντισυμβαλλόμενους του προσφεύγοντος (προμηθευτές):

- με Α.Φ.Μ. και
- με Α.Φ.Μ, κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που είχαν εκδώσει οι ανωτέρω είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

**Επειδή, εν συνεχεία ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω αναφερθέντα στις εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αλεξανδρούπολης και της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, έκρινε ότι όλα τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου, από τους εκδότες και
....., είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, ήτοι:**

- Δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.008,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.321,92 ευρώ, από τον εκδότη
- Δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.007,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 11.501,61 ευρώ, από την εκδότρια

Επειδή, τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων συναλλαγών, ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών και ο σχετικός ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πλήρωνε τα εμπορεύματα μετρητοίς στον προμηθευτή ή σε κάποιο τρίτο πρόσωπο που αυτός του υποδείκνυε, ώστε να μπορέσει να πραγματοποιήσει την παραλαβή, και στη συνέχεια ο προμηθευτής, κατέθετε τα χρήματα στην τράπεζα ή τα μετέφερε στο λογαριασμό του με την αντίστοιχη αιτιολογία εξόφλησης του τιμολογίου και στη συνέχεια του παρέδιδε σχετικό τραπεζικό παραστατικό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο

συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό: Τμηματική εξόφληση αγορών εμπορευμάτων συνολικής αξίας 107.004,00 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...»

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του αγορές εμπορευμάτων συνολικής αξίας 107.004,00€, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμών (άρθρο 23 περ. β' Ν.4172/13).

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016, το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω συναλλαγών, καθότι δεν αποδεικνύεται η χρησιμοποίηση τραπεζικών μέσων για την τμηματική ή ολική εξόφλησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013 και τα προσθέτει στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τις αγορές εμπορευμάτων συνολικής αξίας 107.004,00 ευρώ για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής, συμφωνήθηκε η πληρωμή των αντίστοιχων παρατακτικών επί πιστώσει, με αποτέλεσμα να εξοφλεί τμηματικά τα αντίστοιχα τιμολόγια, χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, ο ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος.

Ως προς τον 6^ο ισχυρισμό: Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν. 4172/2013 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων), ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, λαμβάνοντας υπόψη τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., της απόφασης Α.1008/2020 και της εγκυκλίου Ε.2016/2020.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην προκειμένη περίπτωση η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών είναι παντελώς ακατάλληλη για τους προβλεπόμενους από το νόμο σκοπούς, αλλά και ο τρόπος εφαρμογής της είναι προδήλως δυσανάλογος προς τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα, χωρίς να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του, ο οποίος συνεπώς απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 7^ο ισχυρισμό: Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974], ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δε δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσης του, να τη συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

Επειδή, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι αποτέλεσμα ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από το φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με σαφήνεια προκύπτει ότι στο βαθμό που η απαλλακτική δικαστική κρίση και η επιβληθείσα σε βάρος του προσφεύγοντος επίμαχη διοικητική κύρωση αφορούν την αξιολόγηση διαφορετικών παραβάσεων, δεδομένου ότι ερείδονται, όπως ανωτέρω αναλύθηκε, επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./20-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αρ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Κύριος φόρος 110.064,83 ευρώ

Πρόστιμο άρ. 58 του Κ.Φ.Δ. 55.813,20 ευρώ

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης 22.473,08 ευρώ

Πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης 1.561,57 ευρώ (το οποίο προστίθεται στη διαφορά)

Σύνολο φόρου για καταβολή: 189.912,67 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.