



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 9-5-2023
Αριθμός Απόφασης: 901

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά : α) της υπ' αριθμ./09-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, β) της με αριθμ./09-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, γ) της με αριθμ./09-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, δ) της με αριθμ./09-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, ε) της υπ' αριθ./09-12-2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α ν 4987/2022 για το φορ. έτος 2016, στ) της υπ' αριθ./09-12-2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α ν 4987/2022 για το φορ. έτος 2017, ζ) της υπ' αριθ./09-12-2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν 4987/2022 για το φορ. έτος 2017, του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./09-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ,

καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 3.989,09€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 1.994,55€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 134,91€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 6.118,55€.

Με την υπ' αριθμ./**09-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 10.946,27€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 5.473,14€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.441,22€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 17.860,63€.

Με την υπ' αριθμ./**09-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 2.822,25€,

Με την υπ' αριθμ./**09-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 4.203,47€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 Α ΚΦΔ ύψους 26,26€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 4.229,73€.

Με την υπ' αριθμ./**09-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α ν. 4987/2022 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με χίλια τετρακόσια έντεκα ευρώ και δέκα τρία λεπτά (1.411,13€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 & 13 των ΕΛΠ και του αρ. 13§1 του ΚΦΔ. Τα φορολογικά στοιχεία που δεν εξέδωσε και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 1.411,13€, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΑΛΣ ή άλλου φορολογικού στοιχείου	12.354,02€	2.822,25€	50%	1.411,13€

Με την υπ' αριθμ./**09-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α ν. 4987/2022 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 2.075,48€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε

στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 & 13 των ΕΛΠ και του αρ. 13§1 του ΚΦΔ. Τα φορολογικά στοιχεία που δεν εξέδωσε και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 2.075,48€, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΑΛΣ ή άλλου φορολογικού στοιχείου	18.364,09€	4.150,96€	50%	2.075,48€

Με την υπ' αριθμ./09-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4987/2022 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 3.000,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παραβάσεις:

1. Δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, ήτοι δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία ή /και στοιχεία), τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§2 του ΚΦΔ. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 2.500,00€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 54§1 περ. η' και §2 περ. ε'
2. Μη έκδοση ΑΛΣ ή άλλου φορολογικού στοιχείου για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 54§1ε' του ν. 4987/2022. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 500,00€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 54§1 περ. α' , §2 περ. γ' του ΚΦΔ .

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο την εκμετάλλευση περιπτέρου, επί της οδού του Δήμου, σε ισόγειο χώρο 2,55τμ , τον οποίο μίσθωνε κατά την περίοδο 01.06.2015 έως 31.12.2017 με συνολικό μηνιαίο μίσθωμα 300,00€. Τηρεί απλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014.

Σε βάρος του προσφεύγοντος, εκδόθηκε αρχικά η υπ' αριθμ./13-07-2022 εντολή ελέγχου μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2017 από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., η οποία του επιδόθηκε στις 20-07-2022 μαζί με την με αρ. πρωτ./20-07-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και την με αρ. πρωτ./20-07-2022 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, εν συνεχεία στις 29-07-2022 έλαβε χώρα η έναρξη λειτουργίας των ελεγκτικών κέντρων βάσει της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1054165 ΕΞ 2022 (Αριθ. ΦΕΚ Β' 3198/22-06-2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στα οποία περιήλθαν οι ελεγκτικές αρμοδιότητες των Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του ΕΛΚΕ η με αρ./23.08.2022 εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας συνεχίστηκε και περατώθηκε ο έλεγχος.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε στις 13.10.2022 το με αρ. πρωτ./12-10-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, επί του οποίου απάντησε με το με αρ. πρωτ./31-10-2022 έγγραφο, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Ο υπό κρίση έλεγχος, προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις των προσκομισθέντων, από τον προσφεύγοντα, βιβλίων και στοιχείων και των λοιπών εγγράφων που συγκέντρωσε από τις υπηρεσίες στις οποίες είχε αποστείλει σχετικά ερωτήματα για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4987/2022, ν. 4308/2014, ν. 4172/2013 και ν. 2859/2000.

Από τη διενέργεια του ελέγχου παρατηρήθηκαν πλημμέλειες ως προς την καταχώρηση τιμολογίων στα λογιστικά βιβλία, έλλειψη των εκ του νόμου προϋποθέσεων για έκπτωση ορισμένων επιχειρηματικών δαπανών στη φορολογία εισοδήματος (μη καταβολή εμπρόθεσμα ασφαλιστικών εισφορών για αμοιβές προσωπικού, εξόφληση δαπανών άνω των 500,00€, χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, μη καταβολή μέρους της αμοιβής μισθωτών υπαλλήλων με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής) καθώς και παράβαση του άρθρου 13§2 ΚΦΔ (μη προσκόμιση ηλεκτρονικών αρχείων (txt) από εν λειτουργία φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού και συγκεκριμένα τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου

Επίσης διαπιστώθηκε η λειτουργία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 με αρνητικούς συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους σε κατηγορίες πωληθέντων προϊόντων και αρνητικό μεσοσταθμικό συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους (- 5,92% το φορ. έτος 2016), γεγονός που αποτελεί ισχυρή ένδειξη απόκρυψης εσόδων.

Κατόπιν τούτων διενεργήθηκε προσδιορισμός των εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28§1 περ. α' του ΚΦΕ και 27§1 περ. α' ΚΦΔ και των ερμηνευτικών εγκυκλίων Ε2015/2020 και Ε2016/2020, ήτοι με έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και, ειδικότερα, επιλέχθηκε εκ των τεχνικών ελέγχου η αρχή των αναλογιών.

Μετά το πέρας των ελεγκτικών διεργασιών κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 14-11-2022 το υπ' αριθμ./11-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- κλήση προς ακρόαση (άρθρα 28 και 62 ΚΦΔ και αρ. 6 ν. 2690/1999) με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος, ΦΠΑ και πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΔ, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους. Επί αυτού, ο προσφεύγων έστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις 02-12-2022, τις με αρ. πρωτ.

...../05-12-2022 απόψεις επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Οι απόψεις αυτές έγιναν εν μέρει δεκτές από τον έλεγχο ως προς την αποφορολόγηση των λιανικών τιμών πώλησης των λοιπών φορολογητέων εμπορευμάτων (από τις οποίες αρχικά από τον έλεγχο δεν είχε αφαιρεθεί η αξία ΦΠΑ). Ως εκ τούτου, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017 υπολογίστηκε ξανά ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους (σε 43,35% για το 2016 και 46,07% για το 2017) και προσδιορίστηκε εκ νέου η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τα λοιπά φορολογητέα εμπορεύματα. Εν τέλει, μετά τους νέους υπολογισμούς τα ακαθάριστα έσοδα εμπορίας της επιχείρησης του προσφεύγοντος αυξήθηκαν κατά το ποσό των 66.513,97€ το φορολογικό έτος 2016 και κατά το ποσό των 34.404,98€ το φορ. έτος 2017.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του Συντελεστή Μικτού Κέρδους, διότι το σύνολο των πωλούμενων προϊόντων διαχωρίζεται σε τρεις μόνο κατηγορίες, ήτοι: καπνικά προϊόντα, κάρτες κινητής τηλεφωνίας και λοιπά προϊόντα. Η κατηγορία όμως των λοιπών προϊόντων, περιλαμβάνει εκατοντάδες μη ομοειδή και άσχετα μεταξύ τους προϊόντα, όπως τα ζαχαρώδη προϊόντα, τα αλκοολούχα ποτά, τα αναψυκτικά κ.λπ., Συνεπώς, ο συντελεστής που χρησιμοποιήθηκε για όλα αυτά τα προϊόντα δεν είναι αντιπροσωπευτικός και οδηγεί σε λάθος συμπεράσματα.
2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ εκροών. Εσφαλμένη η εφαρμογή της διαδικασίας του αρ. 28 ΚΦΔ, διότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της ακρόασης, αφού ο έλεγχος αρνήθηκε στα πλαίσια των αντιρρήσεων του αρ. 28 ΚΦΔ την παραλαβή νέων στοιχείων σε αντικατάσταση των αρχικώς δοθέντων, την ορθότητα των οποίων θα μπορούσε να ελέγξει.
3. Οι καταλογιστικές ΦΠΑ πράξεις είναι ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς, καθότι ερείδονται σε έκθεση ελέγχου, η οποία ναί μεν είναι ξεχωριστή, όμως δεν περιέχει αυτοτελή προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών των επίμαχων χρήσεων, αλλά σε αυτή γίνεται απλή αναφορά ότι στο ίδιο ποσό είχαν προσδιοριστεί και τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.
4. Εσφαλμένα ο έλεγχος υπολόγισε και τα πρόστιμα του ΚΦΔ βάσει φορολογίας εισοδήματος, διότι τα πρόστιμα προέκυψαν ως αποτέλεσμα της εσφαλμένης εφαρμογής της αρχής των αναλογιών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23§1,3 του ΚΦΔ: 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.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 27§1 του ΚΦΔ: «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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 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 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, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» προβλέπονται τα ακόλουθα: «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 διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορ. έτη από 1-1-2014 και μετά ως εξής: Άρθρο 3 - Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της [παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου](#) του ν. [4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) ή του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).

2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της [παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου](#) του ν. [4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) ή του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).

3. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων.

4..[...] **Άρθρο 5 Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους** Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους 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 σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4987/2022](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση

ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

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

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) ...

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 αξιόπιστία 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. 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.[...]

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) και του [άρθρου 39](#) του ΚΦΔ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

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

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 5§10 ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) «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, σε συνέχεια της [Α.1008/20-01-2020](#) (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 27](#) του ν.[4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως

ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

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](#).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13§2 του ΚΦΔ : 2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επειδή, ο έλεγχος ζήτησε με την με αρ. πρωτ./20-07-2022 πρόσκληση από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) που παράγονται από τον ανωτέρω ΦΗΜ, γεγονός που δεν έλαβε χώρα, όπως βεβαιώνεται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του ν. 4987/2022 και για τον λόγο αυτόν επιβλήθηκε το πρόστιμο των διατάξεων των άρθρων 54§1 περ. η' και 54§2 περ. ε' του ίδιου νόμου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση μεταξύ των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν και ο ΦΗΜ με αρ. μητρώου, με ημερομηνία έναρξης 02-07-2010 και ημερομηνία παύσης λόγω μη χρήσης του στις 11-03-2020, για τον οποίο δεν προσκομίστηκε το βιβλιάριο συντήρησης ΦΤΜ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία της προαναφερθείσας ΦΗΜ, κατά παράβαση των όσων ορίζονται στο άρθρο 13§2 ΚΦΔ, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. α' και γ' της παρ. 1 του αρ. 28 του ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, αντίθετα από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις της Ε 2016/2020 εγκυκλίου προκειμένου να προσδιορίσει τα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς οι αναλογίες δημιουργήθηκαν με βάση τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης και τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Επειδή, για τον έμμεσο προσδιορισμό του μέσου συντελεστή μικτού κέρδους στα λοιπά είδη, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις διακυμάνσεις του περιθωρίου κέρδους από είδος σε είδος. Πιο συγκεκριμένα, επέλεξε είδη από κάθε κατηγορία, θέλοντας έτσι να καλύψει ένα μεγάλο εύρος των ειδών που εμπορεύεται η επιχείρηση, αφετέρου επεξεργάστηκε είδη από τιμολόγια διαφορετικών προμηθευτών, προκειμένου να καλύψει τις διακυμάνσεις του περιθωρίου κέρδους από διαφορετικές εταιρίες. Επίσης, για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του προϊόντα με υψηλό συντελεστή περιθωρίου κέρδους (όπως μικρές συσκευασίες νερού από γνωστές πηγές και εταιρίες) αν και είναι είδη με μεγάλη ζήτηση.

Επειδή ο έλεγχος για την επαλήθευση της αναλογίας περιθωρίου μικτού κέρδους χρησιμοποίησε συγκριτικά στοιχεία προερχόμενα από τον έλεγχο ομοειδών ατομικών επιχειρήσεων. Επεξεργάστηκε είδη με μεγάλη ζήτηση, καλύπτοντας ένα μεγάλο εύρος από προϊόντα που εμπορεύεται ο προσφεύγων και αξιοποιώντας αγορές από διαφορετικούς προμηθευτές, χωρίς να λαμβάνει υπόψη είδη με υψηλό συντελεστή περιθωρίου κέρδους, καταλήγοντας σε ένα δίκαιο και αντικειμενικό προσδιορισμό του μέσου συντελεστή μικτού κέρδους. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 14§1,2 του ΚΦΔ: 1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 του ΚΦΔ: 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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 στην προκειμένη περίπτωση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 13-10-2022 το με αρ. πρωτ./12-10-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών αρ. 14 ΚΦΔ, με το οποίο κλήθηκε εντός προθεσμίας πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του να θέσει εγγράφως στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία που του ζητήθηκαν. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο εν λόγω αίτημα, απέστειλε με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το με αρ. πρωτ./31-10-2022 έγγραφο, όπου περιλαμβάνεται πίνακας με τις τιμές λιανικής πώλησης των ειδών που του προσδιόρισε ο έλεγχος για τα φορ. έτη 2016 και 2017. Ακολούθως ο έλεγχος, αφού ολοκλήρωσε τις ελεγκτικές διεργασίες αξιοποιώντας μεταξύ άλλων και το ως άνω έγγραφο του προσφεύγοντα, κοινοποίησε σ' αυτόν στις 14-11-2022 το υπ' αριθμ. .../11-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήση προς ακρόαση (άρθρα 28 και 62 ΚΦΔ και άρθρο 6 ν. 2690/1999) με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος, ΦΠΑ και πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΔ, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους. Ο προσφεύγων απέστειλε στις 02-12-2022, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τις απόψεις του (αρ. πρωτ./05-12-2022) επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω ενέργειες τηρήθηκαν από μέρος του ελέγχου οι διατάξεις τόσο του αρ. 14 ΚΦΔ, όσο και του αρ. 28 ΚΦΔ, καθώς επίσης ικανοποιήθηκε το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του φορολογούμενου προηγούμενης ακρόασης πριν την επιβολή των καταλογιστικών πράξεων. Η εν λόγω διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση τηρήθηκε εν προκειμένω όχι μόνο τύποις, αλλά και ουσιαστικά, αφού όπως αναφέρεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος κατά το μέρος που αφορούσαν την αποφορολόγηση των λιανικών τιμών πώλησης των λοιπών φορολογητέων εμπορευμάτων (από τις οποίες αρχικά δεν είχε αφαιρεθεί η αξία ΦΠΑ), ώστε να προσδιοριστεί εκ νέου ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους και συνεπώς να διορθωθεί η πλημμέλεια του αρχικού προσωρινού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την πίεση του χρόνου για την προσκόμιση λανθασμένων στοιχείων, χωρίς να έχει κάνει αίτημα παράτασης, στο οποίο να αιτιολογεί το λόγο που απαιτείται επιπλέον χρόνος για τη συγκέντρωση και προσκόμιση των απαραίτητων δεδομένων.

Επειδή, ο προσφεύγων ζήτησε από τον έλεγχο να προσκομίσει νέα στοιχεία αναφορικά με τις τιμές των πωλούμενων αγαθών, τα οποία όμως στην πραγματικότητα δεν είναι νέα στοιχεία, αλλά αποτελούν διόρθωση των ήδη δοθέντων από μέρος του στοιχείων, χωρίς να έχει προσκομίσει

αποδεικτικά στοιχεία περί της ορθότητας των διορθωμένων στοιχείων, σε σχέση με εκείνα που είχαν δοθεί αρχικώς στα πλαίσια της τεθείσας προθεσμίας.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζονται τα στοιχεία που επικαλείται ο προσφεύγων, ούτε αιτιολογείται ο λόγος που τα στοιχεία αυτά είναι πιο ακριβή και πιο ορθά σε σχέση με αυτά που δόθηκαν εξαρχής στον έλεγχο.

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης του δικαιώματος προς ακρόαση, διότι ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το αίτημα προς προσκόμιση νέων στοιχείων περί των τιμών των προϊόντων είναι αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο ισχυρισμό:

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: **Άρθρο 1 -Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ.**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27](#) ν. 4987/2022, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.[...] **Άρθρο 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, ακολούθως, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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. ...»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 48 του Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα 11 υπόψη του

στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτό. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος ...»

Επειδή, ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι ακυρωτές, διότι αυτές εδράζονται σε έκθεση ελέγχου, η οποία δεν περιέχει αυτοτελή προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών των συγκεκριμένων φορολογικών περιόδων, αλλά λαμβάνει ως φορολογητέες εκροές τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προέκυψαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι, από τις ανωτέρω συνδυαστικές διατάξεις, προκύπτει με σαφήνεια, ότι εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, λαμβάνονται υπόψη και για τον προσδιορισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), και η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου συντελεστή Φ.Π.Α. εφόσον αυτός προσδιορίζεται. Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή συνέταξε την από 09/12/2022 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (αρχής αναλογιών).

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^A 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 υποβάλλει 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 εγκυκλίου 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 αποκρουβείσα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα, διαπιστώθηκε με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών και βάσει αυτής της διαπίστωσης εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. .../09-12-2022 & /09-12-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και οι υπ' αριθμ. /09-12-2022 & /09-12-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016 & 2017 αντίστοιχα. Συνεπακόλουθα της έκδοσης των πράξεων ΦΠΑ, στη βάση που ορίστηκε στις Α 1008/2020 και Ε. 2016/2020, εκδόθηκαν και οι πράξεις προστίμου του αρ. 58^Α του ΚΦΔ.

Επειδή, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις υπ' αριθμ./09-12-2022 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ.1 του ν.4987/2022, και την υπ' αριθμ./2022 (ως τη 2^η παράβαση αυτής) του αρ. 54§1ε' του ίδιου νόμου, 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 αρ. 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 αρ.58^Α του ίδιου ως άνω νόμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ως άνω πρόστιμο μη έκδοσης της παρ. του αρ. 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ επιβλήθηκε με τις υπ' αριθμ/09-12-2022 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 αρ. 58^Α του ΚΦΔ πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Επειδή περαιτέρω, η παράβαση της μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων και των φορολογικών μνημών της προαναφερθείσας ΦΗΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του ΚΦΔ επιφέρει το αυτοτελές πρόστιμο του αρ. 54 ΚΦΔ και δεν εξαρτάται από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, το πόρισμα του ελέγχου και η νόμιμη αιτιολογία αυτού τεκμηριώθηκε πλήρως, όπως συνάγεται ευκρινώς από την οικεία έκθεση και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου τυγχάνει απαράδεκτος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./11-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορ. έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	3.989,09€	3.989,09€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	1.994,55€	1.994,55€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	134,91€	134,91€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.118,55€	6.118,55€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	10.946,27€	10.946,27€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	5.473,14€	5.473,14€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.441,22€	1.441,22€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.860,63€	17.860,63€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ:

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	2.822,25€	2.822,25€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.822,25€	2.822,25€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ
--	--------------	--------------

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	4.203,47€	4.203,47€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	26,26€	26,26€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.229,73€	4.229,73€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ 58 Α ΚΦΔ

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
1.411,13€	1.411,13€

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ 58 Α ΚΦΔ

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
2.075,48€	2.075,48€

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ 54 ΚΦΔ

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
3.000,00€	3.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.