



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.02.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 372

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2022 ΕΜΠ ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

β) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

γ) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016.

δ) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014

ε) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015

στ) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2022 ΕΜΠ ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 82.414,40€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 41.207,20€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 10.413,93€, ήτοι συνολικό ποσό 134.035,53€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ., σε 279.894,17€, έναντι 12.863,20€ βάσει δήλωσης,

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 2ου

ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 81.239,59€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 40.619,80€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 15.475,46€, ήτοι συνολικό ποσό 137.334,85€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ., σε 284.044,37€, έναντι 27.563,96€ βάσει δήλωσης.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 209.228,31€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 104.614,16€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 43.804,83€, ήτοι συνολικό ποσό 357.647,30€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ., σε 545.457,93€, έναντι 61.467,10€ βάσει δήλωσης.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 61.417,13€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 30.708,57€, ήτοι συνολικό ποσό 92.125,70€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της σε 279.829,17€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών (αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ.).

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 58.990,50€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 29.495,25€, ήτοι συνολικό ποσό 88.485,75€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της σε 280.802,87€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών (αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ.).

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 960,69€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 113.362,78€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 56.681,39€, ήτοι συνολικό ποσό 170.044,17€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της σε 534.716,44€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών (αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ.).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 27.09.2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που πραγματοποιήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.12-8-2022 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε την φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2016 και διενεργήθηκε σε συμμόρφωση με την υπ' αρ.2021 απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία είχε γίνει εν μέρει αποδεκτή η με αρ. πρωτ./23.03.2021 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Ειδικότερα, με την ως άνω απόφαση επικυρώθηκαν οι με αρ.2020 και2020 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα και ακυρώθηκαν οι με αρ.,,,, &/23.12.2020 οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2014-2015-2016 λόγω έλλειψης αιτιολογίας και μη τήρησης της ελεγκτικής διαδικασίας που ορίζει το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

Αιτία του αρχικού ελέγχου που διενεργήθηκε από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ-2017 έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης (ΕΛΥΤ) και η από 11.07.2017 έκθεση ελέγχου πορισματική αναφορά της ίδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με την οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε 308 διασαφήσεις εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, με χώρα αποστολής και καταγωγής την Τουρκία και παραλήπτη – εισαγωγέα την ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., με ελεγχόμενη περίοδο από την ίδρυσή της (Μάρτιο 2014) έως και 15-12-2016. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΕΛΥΤ διαπιστώθηκε ότι ο (φερόμενος ως εισαγωγέας) δεν είχε καμία σχέση με την εισαγωγή των εμπορευμάτων. Η μόνη ουσιαστική δραστηριότητά του ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, ο τελωνισμός των οποίων πραγματοποιούνταν με τιμολόγια με υποτιμολογημένες αξίες και στη συνέχεια γινόταν η παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές, όπως στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη διάπραξη των αποδιδόμενων παραβάσεων, μη πραγματοποίηση άλλων συναλλαγών με την επιχείρηση του πλην των αναγραφόμενων στα τιμολόγια που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Μη απόδειξη από πλευράς της Διοίκησης της ανακρίβειας των επίδικων τιμολογίων.
- 2) Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος. Μη διεξαγωγή οποιουδήποτε ελέγχου για τη συγκεκριμένη επιχείρηση κατά παράβαση των άρθρων 22, 23 και 28 του Κ.Φ.Ε.

- 3) Εσφαλμένος και πλημμελής ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α.
- 4) Καλή πίστη ότι τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν από τον εισήχθησαν νόμιμα και όχι υποτιμολογημένα.
- 5) Λανθασμένος τρόπος προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων.

Αναφορικά με τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

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

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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...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 στην προκειμένη περίπτωση από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης, όπως αυτός αποτυπώνεται στην από 11.07.2017 έκθεση ελέγχου-πορισματική αναφορά που εστάλη στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ:..... δε σχετίζεται με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές, αλλά μόνο με τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό τους και την παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές επιχειρήσεις – επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στο χώρο της ένδυσης και υπόδησης. Οι τελευταίοι μετέβαιναν οι ίδιοι στην Τουρκία, φέροντας παράνομα χρηματικά ποσά, αγόραζαν τα εμπορεύματα μετρητοίς και έδιναν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη στην Κωνσταντινούπολη, όπου χωρίζονταν ανά τελικό παραλήπτη, συσκευάζονταν και αποστέλλονταν στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης εκδοθέν προς την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Μετά τον τελωνισμό, τα εμπορεύματα με τιμολόγιο εισαγωγής και δηλωθείσες αξίες πολύ μικρότερες των πραγματικών, παραδίδονταν σε κάθε ένα πραγματικό αγοραστή με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση, που τα εκδοθέντα τιμολόγια υπερέβαιναν το ποσό των 500,00€ και η αποπληρωμή έπρεπε να γίνει μέσω τραπεζής, πραγματοποιούνταν κατάθεση σε λογαριασμό του φερόμενου εισαγωγέα από υπαλλήλους του και παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη, ενώ οι πραγματικοί παραλήπτες κατέβαλαν στον αμοιβή, ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων, χωρίς να εκδοθούν σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ο προαναφερόμενος μηχανισμός απάτης εφαρμόστηκε σε πλήθος επιτηδευματιών, περίπου 600 πραγματικών αγοραστών σε 43 νομούς της χώρας, που παρέλαβαν εμπορεύματα από τον

Μεταξύ των παραληπτών των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και ο προσφεύγων, ασκών ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ενδυμάτων. Τα στοιχεία του περιλαμβάνονται στον πίνακα «ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΑΝΑ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗ & ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ» της έκθεσης του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.), στον οποίο καταγράφονται οι παραλήπτες των εμπορευμάτων στους οποίους ο – Α.Φ.Μ. είτε δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης είτε εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς τις ποσότητες και τις αξίες. Επιπλέον, από την πορισματική έκθεση της ΕΛΥΤ προκύπτει πως για τον προσδιορισμό των πραγματικών αξιών των εισαγόμενων εμπορευμάτων (στήλη “διαμορφωθείσα αξία” του ανωτέρω πίνακα), αξιοποιήθηκαν οι τηλεφωνικές επικοινωνίες (κατόπιν άρσης απορρήτου), στοιχεία από τις εισαγωγές – αγορές εμπορευμάτων από τους πραγματικούς αγοραστές κατά το 2017 (μετά την διακοπή δραστηριοτήτων της ατομικής επιχείρησης του – Α.Φ.Μ.) και άλλα στοιχεία που συλλέχθηκαν κατά την έρευνα (κατασχεθείσα ατζέντα, εκθέσεις προσδιορισμού Δασμών και Φόρων του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης κλπ).

Επειδή, η Υπηρεσία μας, στο πλαίσιο εξέτασης της προγενέστερης με αρ. πρωτ.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, είχε αποστείλει στις 12-07-2021, το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 15 του Ν.4174/13 προς την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, αιτούμενη τα στοιχεία, βάσει των οποίων αποδεικνύεται η παραλαβή από τον προσφεύγοντα των υπό κρίση εμπορευμάτων σύμφωνα με τις διασαφήσεις εισαγωγής από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ Με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ.....-2021 (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ) έγγραφό της η εν λόγω υπηρεσία μας ενημέρωσε ότι:

«Όσον αφορά στον, σημειώνουμε τα εξής:

Στην ατζέντα (συν. 1) που κατασχέθηκε από την επιχείρηση «.....» στον κωδικό 698 αναγράφεται το όνομα και στον κωδικό 699 το όνομα (σημειώνεται ότι τα εμπορεύματα που παραλήφθηκαν τους εν λόγω κωδικούς είναι ελάχιστα, συνεπώς ελάχιστοι είναι και οι διαφυγόντες φόροι -περίπου 790 ευρώ). Στον κωδικό 700 υπάρχει το όνομα Θεσ/νίκη και από κάτω το σταθερό τηλέφωνο της επιχείρησης του Πιο κάτω δίδονται τα στοιχεία της επιχείρησης «.....», Θεσσαλονίκη, Οι εν λόγω σημειώσεις διαγράφονται με τέσσερις γραμμές. Παραδίπλα υπάρχουν τα στοιχεία:,,, καθώς και το κινητό του Ντάτου Προκειμένου να επιβεβαιώσουμε ότι το σύνολο των εμπορευμάτων που έχουν παραληφθεί με τον κωδικό 700 παραλήφθηκαν από τον, ανατρέξαμε στις καταστάσεις εξόδων μεταφορικών (hesap) που έχουμε διαθέσιμες (από 22-06-2015), και διαπιστώσαμε ότι στον κωδικό 700 αναγράφεται πάντα το όνομα και ο αριθμός τηλεφώνου του, γεγονός που σημαίνει ότι αυτός παραλάμβανε τα εμπορεύματα και πλήρωνε τα μεταφορικά στο (πραγματικό διαχειριστή της επιχείρησης) (συν. 2). Όσον αφορά στην άλλη επιχείρηση, από τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων πράγματι διαπιστώθηκε ότι εκδίδονται προς αυτήν τιμολόγια, των οποίων όμως τα εμπορεύματα δεν μπορούν να ταυτιστούν με εμπορεύματα που τελωνίστηκαν. Σημειώνεται δε ότι πάνω από την επωνυμία της, στην ατζέντα, ήταν γραμμένο το όνομα και το τηλέφωνο του Όσον αφορά στην άλλη εταιρία που έχει τον κωδικό 700 (....., ΑΦΜ) όπως φαίνεται, έχει δηλωθείσα έδρα την, την ίδια με την, η οποία σημειώνεται ότι δήλωσε παύση εργασιών την 01- 07-2016 ενώ η δήλωσε έναρξη εργασιών την ίδια ημέρα 01-07-2016, ενώ και την εν λόγω περίοδο από 01-07-2016 τα εμπορεύματα με τον κωδικό 700 παραλαμβάνονται από τον, όπως φαίνεται από τις σχετικές καταστάσεις εξόδων-hesap. Από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα με τον κωδικό 700 τα παραλάμβανε ο, πληρώνοντας τα μεταφορικά έξοδα στον [...] από το διοικητικό φάκελο της συγκεκριμένης υπόθεσης καθώς και από την άρση του απορρήτου των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, η οποία επικυρώθηκε με Βουλευμάτα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι ο παραλάμβανε εμπορεύματα χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.»

Επειδή, τα παραπάνω στοιχεία αποδεικνύουν και στοιχειοθετούν πλήρως το μηχανισμό δόλου κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων από την Τουρκία και την παράδοσή τους στο εσωτερικό της χώρας, με την κατάθεση στο τελωνείο τιμολογίων με υποτιμολογημένες αξίες.

Επειδή, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε ως κύριο αντικείμενο δραστηριότητας την κατασκευή φορεμάτων, φουστών, φουστών-παντελονιών(ζιπ-κιλοτ), και ως δευτερεύουσα το χονδρικό εμπόριο γυναικείων ή κοριτσίστικων κοστούμιών, συνόλων, σακακιών, φορεμάτων, σουστών, παντελονιών, φορμών με μπούστο και με τιράντες, βερμούδων και σορτς. Επομένως ο επιμέρους ισχυρισμός του ότι το αντικείμενο της επιχείρησης δεν σχετίζεται με την πώληση έτοιμων ενδυμάτων είναι αβάσιμος.

Επειδή από την αντιπαραβολή των διασαφήσεων με τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του του – Α.Φ.Μ. που έλαβε ο προσφεύγων διαπιστώθηκαν κατ' έτος τα ακόλουθα:

Για το φορολογικό έτος 2014

Ο προσφεύγων δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία για σαράντα (40) διασαφήσεις εισαγωγής από την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., η συνολική αξία των οποίων προσδιορίστηκε στο ποσό των 217.602,55€, και δεν γνωστοποίησε το εν λόγω γεγονός στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Για το λόγο αυτό του επιβλήθηκε από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με την με αρ.-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, η προβλεπόμενη από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κύρωση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013), η οποία και επικυρώθηκε με την2021 απόφαση της υπηρεσίας μας, στο πλαίσιο εξέτασης της με αρ. πρωτ.2021 ενδικοφανούς προσφυγής.

Για το φορολογικό έτος 2015

Ο προσφεύγων α) έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τη διαφορά της αξίας των εμπορευμάτων σε τρεις (3) περιπτώσεις και β) δεν ζήτησε και δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση και δεν εξέδωσε αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών σε πενήντα εννέα (59) περιπτώσεις, κατά παράβαση του αρ. 8§11 και του άρ. 11 του Ν. 4308/2014. Η συνολική αξία των εν λόγω συναλλαγών προσδιορίστηκε στο ποσό των 206.854,33 €.

Για το λόγο αυτό και ειδικότερα για την φορολογική περίοδο από 01.01-16.10.2015, κατά την οποία διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση από την επιχείρηση του και κατ' επέκταση η μη έκδοση από την επιχείρηση του προσφεύγοντος των τριών φορολογικών στοιχείων και η μη ζήτηση-λήψη σαράντα ενός (41) εκ των συνολικά πενήντα εννέα φορολογικών στοιχείων

επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα από την Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με την με αρ.2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, η προβλεπόμενη από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κύρωση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013), η οποία και επικυρώθηκε με την2021 απόφαση της υπηρεσίας μας, στο πλαίσιο εξέτασης της με αρ. πρωτ.2021 ενδικοφανούς προσφυγής. Για την φορολογική περίοδο 17/10/2015-31/12/2015, για την οποία διαπιστώθηκε η παράβαση της μη ζήτησης- λήψης των υπολοίπων δεκαοχτώ (18) φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του και κατ' επέκταση η μη έκδοση από την επιχείρηση του προσφεύγοντος φορολογικών στοιχείων σε ισόποσες περιπτώσεις προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών δεν επιβλήθηκε πρόστιμο, καθώς μετά την κατάργηση από 17/10/2015 της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 δεν προβλεπόταν από την κείμενη νομοθεσία συγκεκριμένη κύρωση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

Για το φορολογικό έτος 2016

Ο προσφεύγων α) έλαβε ανακριβές φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για τη διαφορά της αξίας των εμπορευμάτων σε μία (1) περίπτωση και β) δεν ζήτησε και δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση και δεν εξέδωσε αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών σε εξήντα δύο (62) περιπτώσεις κατά παράβαση του αρ. 8§11 και του αρ. 11 του Ν. 4308/2014. Η συνολική αξία των συναλλαγών διαμορφώθηκε στο ποσό των 404.028,40€.

Για την ανωτέρω παράβαση δεν επιβλήθηκε από την φορολογική αρχή πρόστιμο, καθώς μετά την κατάργηση από 17/10/2015 της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 δεν προβλεπόταν από την κείμενη νομοθεσία συγκεκριμένη κύρωση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

Επειδή, με το **άρθρο 65 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του και να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη διάπραξης των αποδιδόμενων παραβάσεων, μη πραγματοποίησης άλλων συναλλαγών με την επιχείρηση του πλην αυτών που αναγράφονται στα τιμολόγια που έχει καταχωρίσει στα βιβλία του και μη απόδειξης από πλευράς της Διοίκησης της ανακρίβειας των επίδικων τιμολογίων έχουν ήδη

απορριφθεί με την υπ' αριθ.-2021 απόφαση της υπηρεσίας μας, στο πλαίσιο εξέτασης της με αριθμό πρωτοκόλλου-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, με την οποία επικυρώθηκαν οι με αρ.-2020 και-2020 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Κατά συνέπεια, το ζήτημα έχει ήδη κριθεί από υπηρεσία μας με την ως άνω απόφαση, κατά της οποίας ο προσφεύγων έχει ασκήσει την με αρ. κατάθεσης ΠΡ.....2021 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί καλής πίστης, μη διάπραξης των αποδιδόμενων σε βάρος του παραβάσεων, παράνομης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης καθώς και νομίμως εκδοθέντων τιμολογίων από την αντισυμβαλλόμενη, ατομική επιχείρηση του του – Α.Φ.Μ. απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 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, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς

επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. 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)β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.... Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων....

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον

έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α 1008/2020 (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα):

«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του

περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «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: 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)(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.....».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ως άνω φορολογική αρχή αφού αξιοποίησε τα δεδομένα που προέκυψαν τόσο από την από 11.07.2017 έκθεση ελέγχου της ΕΛΥΤ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τις οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων για μη ζήτηση λήψη φορολογικών στοιχείων για αγορές μεγαλύτερης αξίας στα υπό κρίση φορολογικά έτη όσο και τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 περί εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντος και εφάρμοσε την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, προκειμένου να εξακριβώσει τα πραγματικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατ' έτος

Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών κρίθηκε ως κατάλληλη για τον προσδιορισμό εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου ότι επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, ενώ παράλληλα υπήρχε και δυνατότητα ομαδοποίησης των αγορών ανά κατηγορία. Επιπλέον το κόστος πωληθέντων ήταν δυνατό να προσδιορισθεί βάσει των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων καθώς και των αγορών χωρίς τη λήψη ή με την λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύνολο των αγορών του προσφεύγοντος που λήφθηκαν από την επιχείρηση του χωρίς ή με ανακριβή φορολογικά στοιχεία διατέθηκαν – πωλήθηκαν αυτούσια (χωρίς επεξεργασία) και τα έσοδα αυτά δεν συμπεριλήφθηκαν στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων περιόδων.

Στην εν λόγω διαπίστωση κατέληξε, λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

- ο προσφεύγων διέκοψε τις εργασίες του από 03/01/2017,
- δεν συντάξε απογραφή αποθεμάτων σε όλα τα έτη,
- εμφάνισε ιδιαίτερα μικρό κύκλο εργασιών σε σχέση με τις ληφθείσες αγορές
- δεν επέδειξε στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ούτε πρωτόκολλο καταστροφής αγαθών
- δεν απασχόλησε προσωπικό

-δεν διέθετε τον απαραίτητο υλικοτεχνικό εξοπλισμό.

Επειδή, η ομαδοποίηση των αγορασθέντων ειδών έγινε σε δύο γενικές κατηγορίες (υφάσματα σε κιλά και λοιπά είδη ιματισμού σε τεμάχια). Επιπλέον, για λόγους χρηστής διοίκησης ο έλεγχος έλαβε υπόψη το μικρότερο περιθώριο μικτού κέρδους μεταξύ αυτού που προσδιορίστηκε από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3 και του ΠΜΚ βάσει ομοειδών επιχειρήσεων.

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, 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 την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»:

«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των

δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.).....».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις καθίσταται σαφές ότι για να εκπεστεί μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα πρέπει μεταξύ άλλων αυτή να είναι εγγεγραμμένη στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης και να αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών δεν έλαβε υπόψη τις πραγματική αξία των αγορών από την επιχείρηση του, αλλά μόνο αυτή που ήταν καταχωρημένη στα τηρούμενα βιβλία, όπως αξιώνει ο προσφεύγων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και μη διεξαγωγής ελέγχου κατά παράβαση των άρθρων 22, 23 και 28 του Κ.Φ.Ε. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13....».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής

των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «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, σύμφωνα με την Ε.2016/2020: «Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), ότι προκειμένου να προσδιορισθούν τα

ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α. προσδιορίζοντας τις φορολογητέες εκροές των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως διαμορφώθηκε κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και συνέταξε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α.

Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 29 και 32 του Καν. (Ε.Ο.Κ.) 2913/92 του Συμβουλίου της 12^{ης} Οκτωβρίου 1992 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως ίσχυαν μέχρι 30/04/2016 και τα άρθρα 70-72 του Καν. (Ε.Ε.) 952/13 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 9^{ης} Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα όπως ίσχυαν από 01/05/2016), η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων στο τελωνιακό έδαφος της Κοινότητας εμπορευμάτων, καθορίζεται από την πράγματι πληρωθείσα τιμή, στην οποία προστίθενται έξοδα μεταφοράς, ασφάλισης των εμπορευμάτων, καθώς και έξοδα φόρτωσης και εργασιών διαφύλαξής τους, μέχρι του τόπου εισόδου αυτών στο τελωνιακό έδαφος της Κοινότητας, ανεξάρτητα από το ποιος τα καταβάλλει, ο αγοραστής ή ο πωλητής.

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογητέα αξία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2859/2000, διαμορφώνεται: α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγομένων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, β) από δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το Φ.Π.Α., γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του

προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία και δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος, δεδομένου ότι οι εν λόγω αξίες προσδιορίζονται από τις τελωνιακές αρχές και όχι από τις φορολογικές και συνεπώς δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογικής διαφοράς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	82.414,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	41.207,20€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	10.413,93€
Σύνολο φόρου για καταβολή	134.035,53€

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	81.239,59€

Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	40.619,80€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	15.475,46€
Σύνολο φόρου για καταβολή	137.334,85€

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	209.228,31€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	104.614,16€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	43.804,83€
Σύνολο φόρου για καταβολή	357.647,30€

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικού περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Κύριος φόρος	61.417,13€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του ν. 4174/2013	30.708,57€
Σύνολο φόρου για καταβολή	92.125,70€

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικού περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Κύριος φόρος	58.990,50€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του ν. 4174/2013	29.495,25€
Σύνολο φόρου για καταβολή	88.485,75€

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικού περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	960,69€
Κύριος φόρος	113.362,78€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του ν. 4174/2013	56.681,39€
Σύνολο φόρου για καταβολή	170.044,17€

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

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.