



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/01/2022

Αριθμός απόφασης: 241

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 30/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, που εδρεύει στο κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, δ) της υπ'

αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, ε) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, στ) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, ζ) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 και η) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΕΛΠ-ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 63.644,49 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 31.822,25 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.257,34 €, ήτοι συνολικό ποσό **107.724,08 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 38.040,62 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 19.020,31 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.575,33 €, ήτοι συνολικό ποσό **63.636,26 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 32.558,75 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 1.162,86 €, και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 91,73 €.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 25.498,23 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.496,02 €, και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 3,57 €.

Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε στον

προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **15.116,52 €** λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2015 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **20.506,16 €** λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2015 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **400,00 €** λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 παρ. α' του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **100,00 €** λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 παρ. α' του Ν. 4174/2013.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ ΕΛΠ και ΚΦΔ στα φορολογικά έτη 2017 και 2018 με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), ΕΛΠ (Ν.4308/2014) και ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) και σύμφωνα με τις/2021 και/2021 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της αρχής των αναλογιών καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επίσης ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ και προς τούτο επέβαλε τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Τέλος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ελλιπείς δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα τριμηνιαίες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών/εξόδων-δαπανών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14, παρ.3 του Ν.4174/2013 και προς τούτο του επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα.

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

- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 σε

συνδυασμό με άρθρο 27 Ν. 4174/2013. Μη νόμιμη η προσφυγή στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών καθώς δεν συνέτρεχαν οι τιθέμενες κατά το νόμο ως και την Ε 2015/2020 προϋποθέσεις.

- Η εφαρμογή του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 δια εξειδίκευσης του περιεχόμενου και του τρόπου εφαρμογής του σε αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην Α 1080/2020 και Ε 2016/2020 είναι αντίθετη στην συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου.
- Ακόμα και αν κριθεί νόμιμη η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές όσα προβλέπουν η Α 1080/2020 σε συνδ. με Ε 2016/2020, η εφαρμογή αυτών από τον έλεγχο έχει γίνει κατά ένα τρόπο αυθαίρετο, αβάσιμο και πλημμελώς αιτιολογημένο ο οποίος αντίκειται στο νόμο, τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 ως της Ε 2167/2019 και της αρχής της αναλογικότητας. Παντελώς αυθαίρετη και αβάσιμη η κρίση ότι υφίσταται τεχνητή διευθέτηση που οδήγησε σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα δια της έκδοσης πλείονων παραστατικών κάτω των 500 ευρώ αντί ενός άνω των 500 και συνακόλουθα μη νόμιμη η άρνηση της φορολογικής αρχής κατ' άρθρα 21-23 Ν. 4172/2013 να αναγνωρίσει ως νόμιμη την έκπτωση των σχετικών δαπανών.
- Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η επιβολή προστίμων μη έκδοσης αποδείξεων. Η κρίση του ελέγχου περί ύπαρξης αποκρουσικής ύλης κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, πέραν από αναπόδεικτη, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί, κατά το βάρος απόδειξης του αναλογεί στη φορολογική αρχή, την επιβολή πρόσθετων κυρώσεων επιβολής προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.
- Επειδή η αιτιολογία των προσβαλλόμενων αποφάσεων/2021 επιβολής προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων είναι σε κάθε περίπτωση πλημμελής, γιατί στηρίχθηκε αποκλειστικά στην (πλημμελή) εφαρμογή της ελεγκτικής μεθόδου της αρχής των αναλογιών, από την οποία αποκλειστικά δε μπορούν να συναχθούν ασφαλή συμπεράσματα για μη έκδοση στοιχείων.

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

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν

επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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 την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

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

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

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

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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

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

...

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

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

«Άρθρο 1

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

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

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

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

Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται 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.»

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

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

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία

αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

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

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

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

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις

εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

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

...

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου υφίστανται οι εξής παραβάσεις (Φ.Π.Α.) που σχετίζονται με μη έκδοση αποδείξεων για τον προσφεύγοντα:

Α/Α Έτος-ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΑΠΟ)	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΕΩΣ)	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση	Εντολή Ελέγχου	Ημερ. Έκδοσης
...../2018/2131	01/07/2017	01/07/2017	2017	250,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	/2018	19/01/2018
...../2019/2131	07/07/2018	07/07/2018	2018	500,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	/2019	01/03/2019

Συγκεκριμένα η περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172 /2014 αναφέρει ότι 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 όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (περ. 1β'). Συνεπώς, το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αρ./2021 απόφαση έγκρισης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Επειδή σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ως τελικό προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα (και συνεπαγόμενα φορολογητέες εκροές του ελεγχόμενου) επιλέγεται το μεγαλύτερο των δύο προσδιορισμών (γενικές διατάξεις και έμμεση τεχνική). Με βάση τα ευρήματα του ελέγχου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά

φορολογητέα κέρδη/ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου ως κάτωθι:

	Χρήση 2017	Χρήση 2018
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	245.693,43	214.656,34
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.228,55	0,00
Πλέον αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	126.234,54	95.692,31
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	373.156,52	310.348,65
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη/(ζημιές)	13.041,31	243,62
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	960,00	960,00
	18.728,83	520,32
	1.093,48	0,00
	2.909,50	2.793,12
Πλέον αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	126.234,54	95.692,31
Καθαρά κέρδη/(ζημιές) ελέγχου	162.967,66	100.209,37

Επίσης ο έλεγχος προσδιόρισε (επιπρόσθετο των δηλώσεων) χρεωστικό ποσό Φ.Π.Α. όπως παρουσιάστηκε στην παρ. 9.2. της οικείας έκθεσης.

Ο πίνακας εκροών-εισροών διαμορφώθηκε ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	2017			2018		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
ΕΚΡΟΕΣ						
Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	1.225,65	0,00	-1.225,65	201,76	0,00	-201,76
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	245.696,33	373.156,52	127.460,19	214.454,58	310.348,65	95.894,07
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορ/τέων εκροών	246.921,98	373.156,52	126.234,54	214.656,34	310.348,65	95.692,31
Φόρος εκροών - 13%	159,34	0,00	-159,34	26,23	0,00	-26,23
Φόρος εκροών - 24%	58.967,12	89.557,56	30.590,44	51.469,10	74.483,68	23.014,58
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	59.126,46	89.557,56	30.431,10	51.495,33	74.483,68	22.988,35
ΕΙΣΡΟΕΣ						
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό	170.042,90	156.119,62	-13.923,28	151.713,25	137.509,60	-14.203,65
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορ/τέων εισροών	170.042,90	156.119,62	-13.923,28	151.713,25	137.509,60	-14.203,65
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσ. της χώρας	30.588,76	28.369,39	-2.219,37	27.160,79	24.739,07	-2.421,72
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	30.588,76	28.369,39	-2.219,37	27.160,79	24.739,07	-2.421,72
Προστιθέμενα ποσά στο φ. εισροών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Αφαιρούμενα ποσά από φ. εισροών	0,06	0,06	0,00	0,16	0,16	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	30.588,70	28.369,33	-2.219,37	27.160,63	24.738,91	-2.421,72
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΦΟΡΟΥ (καταβολή/έκπτωση/επιστροφή)						
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ/(ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ) ΥΠΟΛΟΙΠΟ	28.537,76	61.188,23	32.650,47	24.334,70	49.744,77	25.410,07
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00	0,00	0,00	91,73	0,00	-91,73

Χρεωστικό προηγ. δήλ. της ίδιας φορολογικής περιόδου	0,00	0,00	0,00	709,26	709,26	0,00
Χρεωστικό μέχρι 30€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου	9,45	9,45	0,00	0,00	0,00	0,00
Φ.Π.Α. που δεσμ. μέσω τραπεζών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ-ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ/(ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ)	28.547,21	61.197,68	32.650,47	23.533,71	49.035,51	25.501,80
ΠΟΣΟ για έκπτωση	91,73	0,00	-91,73	3,57	0,00	-3,57
ΠΟΣΟ για επιστροφή	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	28.638,94	28.638,94	0,00	23.537,28	23.537,28	0,00
ΠΟΣΟ προς καταβολή	0,00	32.558,74	32.558,74	0,00	25.498,23	25.498,23

Επειδή η διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, κατά την οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, μεταξύ άλλων, και το αντικείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής, δεν αφορά και τις μεθόδους της κατά ποσό απλώς εξειδίκευσης της φορολογητέας ύλης σε κάθε συγκεκριμένη ατομική περίπτωση, όπως, παραδείγματος χάριν είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών με την εφαρμογή συντελεστών καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Εν προκειμένω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και τούτο, διότι στην προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (εξουσιοδοτική διάταξη), γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου, που ερεϊδονται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ήτοι του κλάδου της λογιστικής επιστήμης, που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών και τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τις εν λόγω δε τεχνικές, που έχουν γίνει αντικείμενο ανάλυσης και από τον ΟΟΣΑ, θεσπίζεται εναλλακτική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός, με αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην Α 1080/2020 και Ε 2016/2020, του ειδικότερου περιεχομένου των ερειδόμενων στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προσδιορίστηκαν, με το άρθρο 27 παρ. 2 του ΚΦΔ, ως μέθοδοι εξεύρεσης του ύψους του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αντίκειται στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων (βλ. ΔΕφΑθ 394/2020).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «*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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η*

Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα 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»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

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

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιλογή της μεθόδου των αναλογιών στην υπό κρίση περίπτωση δεν ήταν κατάλληλη και πρόσφορη τεχνική για την δραστηριότητά του. Ωστόσο, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος στηρίχτηκε στο ότι πρόκειται για μια δραστηριότητα, αυτή της παροχής γευμάτων από εστίαση, όπου οι παράμετροι που προσδιορίζουν το κόστος μπορούν να προσδιοριστούν

επακριβώς και επαρκώς από τα διαθέσιμα στοιχεία και στοιχεία τα οποία ο ίδιος προσκόμισε στον έλεγχο (ημερήσιες αγορές – ποσότητες, φύρα κλπ.), και επιπλέον οι τιμές πώλησης προσδιορίστηκαν με ακρίβεια από τα αντληθέντα αρχεία της ΕΑΦΔΣΣ.

Η ανωτέρω τεχνική προβλέπει (Ε2016/2020) προσδιορισμό εσόδων με βάση ποσοστά και δείκτες που θεωρούνται αξιόπιστοι βάσει γενικά αποδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Σύμφωνα με τη μεθοδολογία, το δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό (επιλογή μερίδων με τη μεγαλύτερη συμμετοχή σε κάθε κατηγορία, βλ. σελ. 19-20 της από 19/08/2021 εκθέσεως εισοδήματος). Εξάλλου, δείγμα 50% θεωρείται από μόνο του ιδιαίτερα μεγάλο και αντιπροσωπευτικό του συνόλου.

Περαιτέρω, ως προς τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος επιλέγει αποσπασματικά κάποια είδη ανά κατηγορία τροφίμων ως προς τον υπολογισμό του συντελεστή κέρδους, η επιλογή δεν είναι αποσπασματική αλλά αντιπροσωπευτική, με βάση τη συμμετοχή από κάθε κατηγορία, ενώ ο μέσος όρος που εφαρμόζεται δεν είναι γενικός και αυθαίρετος, αλλά στάθμιση μέσου όρου κάθε κατηγορίας με βάση τη βαρύτητα κάθε είδους και στάθμιση συνολικού μέσου όρου με βάση τη βαρύτητα κάθε κατηγορίας.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος έχει υποπέσει σε σφάλματα αναφορικά με την ποσότητα υλικών και το ποσοστό της φύρας, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ./2021 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου: «...α) ο ίδιος ο προσφεύγων υπέβαλε τον πίνακα με τις ποσότητες και τη φύρα τις οποίες ο έλεγχος χρησιμοποίησε ούτως ώστε να εξάγει αποτελέσματα. β) Ως προς τα παραδείγματα που χρησιμοποιεί στην ενδικοφανή προσφυγή του ενδεικτικά αναφέρουμε ότι ως προς τα καλαμαράκια δήλωσε ότι η μερίδα είχε τρία (3) τεμάχια τα οποία αντιστοιχούν σε 375 gr κατά μέσο όρο, δήλωσε ότι η μερίδα χταποδιού είναι ένα πλοκάμι που αντιστοιχεί σε 300-450 gr και τέλος δεν ανέφερε στον έλεγχο ότι προσφέρεται γλυκό, δεν προσκόμισε κάποια στοιχεία και το ισχυρίζεται το πρώτον με την παρούσα προσφυγή. γ) Επίσης, σύμφωνα με τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις, χωρίς να γίνεται αναγωγή αγορών σε πωλήσεις, χωρίς να υπολογίζονται φύρες κ.τ.λ., το **περιθώριο μικτού κέρδους** (επί κόστους) για το 2018 προσδιορίζεται σε **143%** που θεωρείται ως βάση για τον έλεγχο. Σύμφωνα με τα οριστικά αποτελέσματα του παρόντος ελέγχου (βλ. παρ.9.3. έκθεσης εισοδήματος) το τελικό αντίστοιχο περιθώριο προσδιορίζεται σε 162% (2017) και 157% (2018) ποσά που δεν αποκλίνουν ιδιαίτερα από το ανωτέρω περιθώριο (143%). Εφόσον ίσχυε ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι καταστρέφεται το 35% των προϊόντων, το περιθώριο θα διαμορφωνόταν σε μόλις 59% (2017) και 53% (2018) που θα υπολειπόταν σημαντικά από τη βάση του 143%.

Επίσης: «ως προς τους υπολογισμούς του ελέγχου σχετικά με τις ποσότητες που καταναλώνει το προσωπικό και ότι αυτοί είναι εσφαλμένοι και πρέπει να ληφθεί υπόψη το διπλάσιο κόστος διότι το προσωπικό με εργασία τόσων ωρών δεν έτρωγε μία αλλά δύο φορές τη μέρα, σε περίπτωση που δεχτούμε τον ανωτέρω ισχυρισμό, τότε το περιθώριο κέρδους του 2018 είναι πάλι κοντά στο **143%** (βάση).

Επειδή, τέλος ως προς τον ισχυρισμό ότι είναι παντελώς αυθαίρετος και παραβιάζει καταφανώς την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων η χρησιμοποίηση του ίδιου συντελεστή κέρδους κατά μέσο όρο για το 2018 με αυτόν που διαπιστώθηκε το φορολογικό έτος 2017, λεκταίο είναι ότι προβλέπεται η χρήση δεικτών ακόμα και ομοειδών επιχειρήσεων. Ο έλεγχος θεωρεί αντιπροσωπευτικό το δείκτη και επιπλέον

θεωρεί ότι η χρήση του δείκτη μεικτού περιθωρίου κέρδους (επί κόστους) της επιχείρησης του 2017 στη χρήση 2018 αποτελεί επιεική για τον ελεγχόμενο προσέγγιση και δεν είναι εις βάρος του (αύξηση τιμοκαταλόγου για είδη το 2018 - μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 : «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.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος..

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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι” ορίζεται: «..10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)

Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο.

Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών. Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς. Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το πρόστιμο είναι ίσο με το 50% επί του φόρου που αντιστοιχεί στα μη/ανακριβώς εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Σε περίπτωση 1^{ης} υποτροπής εντός 5ετίας από την πρώτη παράβαση, το πρόστιμο ανέρχεται σε 100%, ενώ σε περίπτωση επόμενης υποτροπής, το πρόστιμο ανέρχεται σε 200% και κρίσιμο στοιχείο για τη συντέλεση της υποτροπής (και άρα της επιβολής προστίμου καθ' υποτροπή) είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης.

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, στο αρχείο της Δ.Ο.Υ Ναυπλίου υφίστανται οι ακόλουθες παραβάσεις (Φ.Π.Α.) που σχετίζονται με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τον προσφεύγοντα:

Α/Α-Ετος-ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΑΠΟ)	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΕΩΣ)	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση	Εντολή Ελέγχου	Ημερ. Έκδοσης
...../2018/2131	01/07/2017	01/07/2017	2017	250,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	/2018	19/01/2018
...../2019/2131	07/07/2018	07/07/2018	2018	500,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	/2019	01/03/2019

Με βάση τις ημερομηνίες έκδοσης των ανωτέρω παραβάσεων, ο προσφεύγων θεωρείται υπότροπος (πρόστιμο 100%) από την 19/01/2018 έως 01/03/2019 και υπότροπος 2^η φορά (πρόστιμο 200%) από την 01/03/2019 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με την έμμεση τεχνική που ακλούθησε ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της παρ. 4 της από 19/08/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π.-Κ.Φ.Δ., προσδιόρισε τα συνολικά έσοδα (συνολικές φορολογητέες εκροές (24%) της επιχείρησης ως εξής:

	Χρήση 2017	Χρήση 2018	
Κόστος Πωληθέντων (βιβλία)	145.149,91	123.744,14	
Μείον: Δαπάνες	-1.890,21	-1.973,34	βλ. παρ. 8.Α1.
Μείον: Κόστος σίτισης εργαζομένων	-11.013,78	-11.410,53	βλ. παρ. 8.Α2.
Μείον: Κόστος σίτισης υιού	-2.909,50	-2.793,12	βλ. παρ. 8.Α2.
Κόστος Πωληθέντων για έμμεση τεχνική	129.336,42	107.567,15	
Έσοδα έμμεσης τεχνικής βάσει ελέγχου (Κόστος Πωλ.*(1,885162+1))	373.156,52	310.348,65	

Όπως προαναφέρθηκε, στα συνολικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (συνολικές φορολογητέες εκροές) που προσδιορίστηκαν με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, όπως αναλυτικά παρουσιάστηκε ανωτέρω, έχουν συνυπολογιστεί οι διαφορές ελέγχου φορολογητέων εκροών που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο λόγω α) μη ορθής καταχώρησης παραστατικών εσόδων και β) μη ορθής εφαρμογής συντελεστή Φ.Π.Α. Προς τούτο, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές, ο έλεγχος αφαίρεσε τις λογιστικές διαφορές των ανωτέρω παραγράφων που προέκυψαν από τον έλεγχο των γενικών διατάξεων:

	2017	2018
Φορολογητέες εκροές (24%) έμμεσης τεχνικής	373.156,52	310.348,65
Μείον: Φορολ. εκροές (24%) Δήλωσης	245.696,33	214.454,58
Φορολ. εκροές (24%) από μη ορθή καταχ. Εσόδων	263,53	10.249,99
Φορολ. εκροές (24%) από μη ορθή εφαρμ. συντ. Φ.Π.Α.	1.225,65	201,76
Φορολ/τέες εκροές (24%) αποκρυσβείσας φορολ. ύλης	125.971,01	85.442,32
Αναλογούν Φ.Π.Α. εκροών (24%) αποκρυσβ. φορολ. ύλης	30.233,04	20.506,16

Το πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 58^Α §1 του Ν.4174/2013 αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης λόγω μη/ανακριβούς έκδοσης παραστατικών πώλησης, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΕΛΠ-ΚΦΔ, ανήλθε σε:

- Για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ίσο με 15.116,52€, (30.233,04*50%) λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 125.971,01€, για πράξη που βαρύνεται με Φ.Π.Α.
- Για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ίσο με 20.506,16€, (20.506,16*100%) λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 85.442,32€, για πράξη που βαρύνεται με Φ.Π.Α και υποτροπή.

Επειδή, ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α κατά τα ποσά των διαφορών που προέκυψαν στις φορολογητέες εκροές με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (125.971,01 € για το φορολογικό 2017 και 85.442,32 € για το φορολογικό 2018) και σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 19/08/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΕΛΠ-ΚΦΔ: «Για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ίσο με 15.116,52€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 125.971,01€, για πράξη που βαρύνεται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12, 13, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Κ.Φ.Δ..

– Για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ίσο με 20.506,16€ λόγω υποτροπής, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 85.442,32€, για πράξη που βαρύνεται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12, 13, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Κ.Φ.Δ.....»

Προς τούτο, επιβλήθηκαν πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστάσεων που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/20212.

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, *“Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ’ αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Ομοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ.”*

Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης η επικαλούμενη μη έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, κατ’ ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της δικογραφίας δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣΤΕ 1503/1998, ΣΤΕ 224/1993, ΣΤΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση Α.Λ.Π.

Επειδή, δεν αναφέρεται στις πράξεις επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΔ ο χρόνος, κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων υπηρεσιών τις οποίες φέρεται ότι είχε προσφέρει ο προσφεύγων στους πελάτες του και για τις οποίες παρέλειψε να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία για τις υπό κρίση παραβάσεις, αυτές πρέπει να τροποποιηθούν και τα πρόστιμα να επιβληθούν με βάση τα πραγματικά διαπιστωθέντα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ήτοι με βάση τις ακόλουθες διαπιστωθείσες διαφορές ελέγχου:

- για το 2017, αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 13.440,89 € (7.527,99 + 5.912,90), μέσω μη/ανακριβούς έκδοσης τουλάχιστον 744 (393 + 351) ΑΛΠ και επομένως πρόστιμο του άρθρου 58^Α το οποίο ανέρχεται σε 1.612,91 (ΦΠΑ 24% που αναλογεί 3.225,82*50%)
- για το 2018, αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 71.469,95 € (1.797,67 + 683,06 + 68.989,22), μέσω μη/ανακριβούς έκδοσης τουλάχιστον 1.826 (95 + 48 + 1.683) ΑΛΠ και επομένως πρόστιμο του άρθρου 58^Α το οποίο ανέρχεται σε 17.152,79 (ΦΠΑ 24% που αναλογεί 17.152,79 *100% λόγω υποτροπής)

Επειδή κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις από 19/08/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΕΛΠ-ΚΦΔ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική της από 30/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ ως εξής:

α. Την απόρριψη της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις, και την επικύρωση αυτών:

1) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Διαφορά φόρου	63.644,49 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	31.822,25 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.257,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	107.724,08 €

2) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Διαφορά φόρου	38.040,62 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.020,31 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.575,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.636,26 €

3) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Συνολικό ποσό: 400,00 €.

4) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Συνολικό ποσό: 100,00 €.

β. Τη μερική αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις, και την τροποποίηση αυτών ως εξής:

1) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Συνολικό ποσό: 1.612,91 € (3.225,82*50%)

2) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Συνολικό ποσό: 17.152,79 € (17.152,79 *100% λόγω υποτροπής)

3) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017-31/12/ 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	32.558,75 €	32.558,75 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.162,86 €	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας αρ. 58 Ν. 4174/2013 προκειμένου στο σύνολο του να ανέλθει στο 50% (32.558,75*50%-1.612,91 οριστικής πράξης αρ. 58 ^Α)		14.666,47 €
Συνολικός Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας αρ. 58 Ν. 4174/2013 (50%) που έχει επιβληθεί με τις δύο		16.279,38 €

πράξεις		
Σύνολο φόρου για καταβολή	33.721,61 €	47.225,22 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	91,73 €	91,73 €

δ) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/12/ 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	25.498,23 €	25.498,23 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας αρ. 58 Ν. 4174/2013	2.496,23 €	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας αρ. 58 Ν. 4174/2013 προκειμένου στο σύνολο του να ανέλθει στο 50% (25.498,23*50%-17.152,79 οριστικής πράξης αρ. 58 ^Α /2)		4.172,72 €
Συνολικός Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας αρ. 58 Ν. 4174/2013 (50%) που έχει επιβληθεί με τις δύο πράξεις		12.749,12 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	27.944,25 €	29.670,95 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3,57 €	3,57 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.