



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

21/02/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

559

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, ε) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 58Α §1 του ν. 4174/2013 του φορολογικού έτους 2015, στ) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 58Α §1 του ν. 4174/2013 του φορολογικού έτους 2016, ζ) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 54ε του ν. 4174/2013 του φορολογικού έτους 2015 και η) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του

άρ. 54ε του ν. 4174/2013 του φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

α) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 60.666,36 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 30.333,18 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.984,06 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 102.983,60 €.

β) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 34.438,44 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 17.219,22 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.672,18 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 57.329,84 €.

γ) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, χρεωστική διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 39.671,59 €.

δ) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, χρεωστική διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 40.789,89 €.

ε) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α §1 του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 19.875,85 €, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013, με συνολική αποκρυβείσα αξία ύψους 227.152,59 €. Οι ως άνω παραβάσεις επισύρουν τις προβλεπόμενες, από το άρθρο 58Α§1 του ν. 4174/2013, κυρώσεις.

στ) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α §1 του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 20.054,08 €, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013, με συνολική αποκρυβείσα αξία ύψους 170.891,18 €. Οι ως άνω παραβάσεις επισύρουν τις προβλεπόμενες, από το άρθρο 58Α§1 του ν. 4174/2013, κυρώσεις.

ζ) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ε του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 6.633,66 €, επειδή δεν προσκόμισε, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14, τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιούργησαν οι Φ.Η.Μ. από τους οποίους εκδίδονταν Α.Λ.Σ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54ε §1β' του ν.4174/2013.

η) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ε του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 7.455,21 €, επειδή δεν προσκόμισε, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14, τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιούργησαν οι Φ.Η.Μ. από τους οποίους εκδίδονταν Α.Λ.Σ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54ε §1β' του ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 11-08-2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προστίμου των άρθρων 58Α§1 και 54ε του ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στις υπηρεσίες παροχής γευμάτων (ψητοπωλείο-σουβλατζίδικο) με παροχή σερβιρίσματος και τηρεί απλογραφικά- μηχανογραφικά βιβλία, υποχρεούμενος στην έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με τη χρήση Φ.Η.Μ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο, την εντολή ελέγχου και τη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε το με αριθ./2021 αίτημα προσκόμισης αντιγράφων των λογιστικών αρχείων για τα ελεγχόμενα έτη, στο οποίο μερικώς ανταποκρίθηκε, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά βιβλία, τα αρχεία Φ.Η.Μ. και φορολογικά παραστατικά διότι υπολείπονταν αυτών που είχαν δηλωθεί στις καταστάσεις Μ.Υ.Φ. Συνεπώς, ο έλεγχος δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει μέρος των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως προσδιορίζονται με την Α. 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και προσδιόρισε το εισόδημα κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, επιλέγοντας την μέθοδο της σχέσεως της τιμής πωλήσεως προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Βάσει αυτών, εκδόθηκαν οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων και το με αριθ./2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, τα οποία κοινοποιήθηκαν

στην έδρα της επιχείρησης στις 20-07-2021, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, καθώς και την επιστροφή, εντόκως, όλων των ποσών που έχει καταβάλει ή θα καταβάλει στο μέλλον σχετικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 προς το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος. Η ανάθεση του προσδιορισμού του περιεχομένου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στην Διοίκηση, όταν στο κείμενο του νόμου υπάρχει μόνο ονομαστική αναφορά των τεχνικών αυτών και γενικόλογος προσδιορισμός του τρόπου εφαρμογής τους, έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος.
- Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη εφαρμογή της μεθόδου της σχέσεως της τιμής πωλήσεως προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ο έλεγχος προσδιόρισε τον Συντελεστή Μικτού Κέρδους σε 56% για το έτος 2015 και 32% για το έτος 2016, ήτοι μεγαλύτερα ποσοστά από το 16% που αποτελεί τον μέσο ΣΜΚ όπως προσδιορίζεται από το Υπουργείο Οικονομικών για ομοειδείς επιχειρήσεις. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα πωλούμενα προϊόντα στο σύνολό τους και απέκλεισε μεταξύ άλλων τα ορεκτικά, τις σαλάτες, τις σκεπαστές κ.τ.λ., ήτοι πολύ βασικά παρασκευάσματα, δίχως τα οποία δεν γίνεται να εξαχθούν συνολικά συμπεράσματα. Επίσης, ο έλεγχος αυθαίρετα, κατά την Παρασκευή μίας μονάδας περιορίστηκε μόνο στο κρέας, δεν έλαβε υπόψη ότι το βάρος στο καλαμάκι χοιρινό και καλαμάκι κοτόπουλο είναι 120 γραμμάρια, δεν έλαβε υπόψη ότι το βάρος στον γύρο χοιρινό τυλιχτό και στον γύρο κοτόπουλο τυλιχτό είναι 150 γραμμάρια, ενώ δεν έλαβε υπόψη την αυτοανάλωση. Τέλος, δεν έλαβε υπόψη το σύνηθες ποσοστό φύρας το οποίο σε ομοειδείς επιχειρήσεις είναι 35%- 40% για τα κρέατα και για τα ποτά 20% - 25%, σε αντίθεση με αυτά που αναγνώρισε ο έλεγχος, ήτοι 20% για τα κρέατα και 5% για τα ποτά.
- Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α. βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διότι α) δεν επιτρέπεται να λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία εκείνη που προσδιορίζεται με «αντικειμενικά» κριτήρια όπως είναι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου αλλά εκείνη που συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, β) δεν επιτρέπεται ο υπολογισμός των φορολογητέων εκροών στον Φ.Π.Α. χωρίς αυτοτελή έλεγχο και προσδιορισμό αυτών με απλή αναπαραγωγή των όσων κρίθηκαν στην φορολογία εισοδήματος όπως εν προκειμένω, με την απλή μετατροπή σε φορολογητέες εκροές των φερόμενων ως ακαθάριστων εσόδων, που υπολογίστηκαν με την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου.
- Το επιβαλλόμενο πρόστιμο για μη προσκόμιση στοιχείων Φ.Η.Μ. έχει τον χαρακτήρα «ποινής» με αποτέλεσμα, ως τέτοιο, να μην μπορεί να επιβληθεί για παραβάσεις, οι οποίες φέρονται να έχουν ήδη συντελεστεί, με μεταγενέστερο νόμο, στον οποίο προσδίδεται αναδρομική ισχύ, κατά παράβαση του άρθρου 7 της Ε.Σ.Δ.Α., η οποία έχει υπερνομοθετική ισχύ.
- Αντίθεση των επίμαχων προστίμων, που αφορούν στη μη προσκόμιση στοιχείων Φ.Η.Μ. και ανάγονται στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, στη διάταξη του άρθρου 78§2 του Συντάγματος, σύμφωνα με την οποία δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος ή οποιοδήποτε

άλλο οικονομικό βάρος, με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το προηγούμενο του οικονομικού έτους κατά το οποίο επιβλήθηκε.

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντα να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση

διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί να παραστεί προς συζήτηση ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του προσφεύγοντα σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να χρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί αντίθεσης του άρθρου 27 του ν.4174/2013 με το άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«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 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 ερείδονται 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).

Σχετικά με τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης και αναπαισινόμενης εφαρμογής της μεθόδου της σχέσεως της τιμής πωλήσεως προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθ. 42 παρ. 4 του ν. 4223/2013, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1293/23-07-2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Πρόγραμμα Ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά»:

«.....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθ. 22 παρ. 13 του ν. 4223/2013, 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:

.....

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 την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

«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.....

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

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.....

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 Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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 (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

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής.

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.

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

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

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

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

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

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

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «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)», ορίζεται ότι:

«Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/ υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/ υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου....

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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στις υπηρεσίες παροχής γευμάτων (ψητοπωλείο- σουβλατζίδικο) με παροχή σερβιρίσματος και τηρεί απλογραφικά-μηχανογραφικά βιβλία, υποχρεούμενος στην έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με τη χρήση Φ.Η.Μ.

Επειδή, δυνάμει της υπ' αριθ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω επιχείρηση του προσφεύγοντα, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, και ζητήθηκαν αντίγραφα των λογιστικών αρχείων με το με αριθ./2021 αίτημα του ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς στο ως άνω αίτημα διότι δεν προσκόμισε τα λογιστικά βιβλία και τα αρχεία Φ.Η.Μ. αλλά και φορολογικά στοιχεία τα οποία υπολείπονταν σε σχέση με αυτά που είχαν δηλωθεί στις καταστάσεις Μ.Υ.Φ., ο έλεγχος δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει μέρος των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως προσδιορίζονται με την Α.1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα, τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών καθώς το είδος της επιχείρησης έχει τις προϋποθέσεις για την καλύτερη εφαρμογή της μεθόδου.

Επειδή, από την από 11-08-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά προκύπτουν τα εξής:

Στις 04-02-2021 ο έλεγχος παρέλαβε φυλλάδιο με τον τιμοκατάλογο της επιχείρησης από τον οποίον προκύπτουν τα πωληθέντα είδη (ορεκτικά, σαλάτες, burger, παϊδάκια, ποικιλίες, καλαμάκια, τυλιχτά, σάντουιτς, γιαουρτλού, αναψυκτικά, μπίρες, κρασιά κ.τ.λ.). Ακόμη, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το κατάστημα έχει περιορισμένο χώρο στο εσωτερικό του και ότι αυτά τα καταστήματα πραγματοποιούν το μεγαλύτερο μέρος των πωλήσεων μέσω διανομής φαγητού κατ' οίκον. Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις εξής παραδοχές:

1) Κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της επιείκειας, ο έλεγχος θα λάβει υπόψη μόνο τα προϊόντα που

έχουν σαν πρώτη ύλη το κρέας καθώς και τα είδη κάβας ενώ δεν θα συμπεριλάβει τα κάτωθι: ορεκτικά, σαλάτες, burger, ποικιλίες, σκεπαστές, σάντουιτς και γιαουρτλού.

2) Οι παραγόμενες μονάδες του είδους Γύρος χοιρινό και Γύρος κοτόπουλο, θεωρείται ότι πωλούνται ως τυλιχτό Γύρος χοιρινό και Γύρος κοτόπουλο. Η ανωτέρω παραδοχή υιοθετείται διότι δεν μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με τις ποσότητες που το είδος «Γύρος» πωλείται σε μερίδες ή σε ατομικά τυλιχτά και ως εκ τούτου ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη τα είδη με την χαμηλότερη τιμή βάσει καταλόγου.

3) Οι παραγόμενες μονάδες του είδους Καλαμάκι χοιρινό, Καλαμάκι κοτόπουλο, Κοτομπέϊκον, Κεμπάπ, και Λουκάνικο θεωρείται ότι πωλούνται ως Καλαμάκια σκέτα κατά 50% και ως Καλαμάκια τυλιχτά κατά 50%.

Επειδή, από την ως άνω έκθεση προκύπτουν ακόμη τα κάτωθι:

- Σχετικά με το κόστος πωληθέντων για τα είδη κάβας, ο έλεγχος θεωρεί ότι οι μονάδες κάθε εμπορεύματος που αγοράστηκε λαμβάνονται ως πωληθείσες μονάδες, διότι ο προσφεύγων δεν πραγματοποιεί φυσική απογραφή αλλά καταχωρεί στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος το κόστος αγοράς ως κόστος πωληθέντων.

- Σχετικά με το κόστος πωληθέντων για τα υπόλοιπα προϊόντα, ο έλεγχος πρέπει πρώτα να προσδιορίσει την αγορασθείσα ποσότητα των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή του καθενός και εν συνεχεία, να προσδιορίσει τα παραχθέντα και πωληθέντα προϊόντα. Λόγω του ότι απαιτούνται πολλές πρώτες ύλες, ο έλεγχος λαμβάνει την παραδοχή ότι θα υπολογίσει την αγορασθείσα ποσότητα από την βασική πρώτη ύλη που είναι το κρέας.

- Για να προσδιορίσει τις αγορές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, ο έλεγχος χρησιμοποίησε στοιχεία από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις ΜΥΦ, από τα τιμολόγια αγорών που προσκόμισε ο προσφεύγων αλλά και από αναλυτικές καταστάσεις για το σύνολο των τιμολογίων από τις προμηθεύτριες εταιρείες.

- Με το/2021 αίτημα παροχής πληροφοριών, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να γνωστοποιήσει στην φορολογική αρχή τα κάτωθι:

α) Κατάσταση με τα πωληθέντα προϊόντα και εμπορεύματα για τα ελεγχόμενα έτη καθώς και τις τιμές διάθεσης αυτών (εκτός σαλάτες και ορεκτικά).

β) Κατάσταση με την ποσότητα σε γραμμάρια της βασικής πρώτης ύλης για την παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος.

γ) Κατάσταση με τα προϊόντα και την χρησιμοποιούμενη ποσότητα, στην παραγωγή των οποίων συμμετέχει κάθε αγορασθείσα πρώτη ύλη.

- Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στα ως άνω, με το με αριθ./2021 υπόμνημά του, προσδιορίζοντας σε 120 γραμμάρια το βάρος κρέατος στο προϊόν Καλαμάκι χοιρινό και Καλαμάκι κοτόπουλο, ενώ για τα προϊόντα Γύρος χοιρινός τυλιχτό και Γύρος κοτόπουλο τυλιχτό, προσδιόρισε το βάρος σε 150 γραμμάρια ανά μερίδα.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι για την παραγωγή μιας μερίδας τυλιχτό Γύρο Χοιρινό και Γύρο Κοτόπουλο, απαιτούνται 120 γραμμάρια νωπού κρέατος, διότι είναι συμβατό με την αναλογία της τιμής/ ποσότητας μερίδας γύρου και γύρου τυλιχτού. Ακόμη, ο έλεγχος έκρινε ότι για την παραγωγή μίας μερίδας Σουβλάκι χοιρινό, Σουβλάκι κοτόπουλο, Κεμπάπ και Λουκάνικο, απαιτούνται 100 γραμμάρια προϊόντος διότι οι προμηθευτές προμηθεύουν έτοιμα καλαμάκια με αυτό το βάρος. Όσον αφορά στις πωλήσεις του προϊόντων Κοτόπουλο και Χοιρινό παϊδάκι, ο έλεγχος έκρινε ότι πωλούνται με το κιλό, ενώ για τα προϊόντα Μπριζόλα μοσχάρισια, Μπριζόλα χοιρινή, Μπιφτέκι κοτόπουλο και Φιλέτο κοτόπουλο απαιτούνται 400 γραμμάρια πρώτης ύλης.

Επειδή, για τον υπολογισμό του ποσοστού φύρας λήφθηκαν υπόψη στοιχεία - πληροφορίες από έρευνα που πραγματοποίησε ο έλεγχος στις προδιαγραφές κατά την παρασκευή των προϊόντων, της λογικής απώλειας πρώτων υλών αλλά και των αδιάθετων προϊόντων. Ως εκ τούτου προσδιόρισε τα κάτωθι ποσοστά:

- Γύρος Χοιρινός, Γύρος Κοτόπουλο: 20% ποσοστό φύρας
- Λοιπά προϊόντα: 10% ποσοστό φύρας
- Εμπορεύματα (Κάβα): 5% ποσοστό φύρας

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο ειδικά στοιχεία αυτοπαράδοσης προκειμένου να αιτιολογήσει την «αυτοκατανάλωση» του ίδιου και του προσωπικού του.

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 ελλείψει 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, στο 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, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υποστηρίζει αόριστα ότι τα δεδομένα που η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του βάρους των μερίδων, των τιμών πώλησης και της φύρας είναι εσφαλμένα και δεν ανταποκρίνονται στις επικρατούσες στην αγορά συνθήκες.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του, παρά αναφέρεται γενικά στις συνθήκες της αγοράς. Η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων δεν δύναται εν προκειμένω να επηρεάσουν το πόρισμα του ελέγχου, αναφορικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή για τα φορολογικά έτη 2015-2016 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί αβάσιμα προβάλλονται.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παράνομου και εσφαλμένου προσδιορισμού φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α. βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου:

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 την Ε. 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «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)», ορίζεται ότι:

«....Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

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

Επειδή, από την από 11-08-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε, για το φορολογικό έτος 2015, τις πωλήσεις της επιχείρησης που υπάγονταν σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και 23% σύμφωνα με την χρησιμοποιηθείσα μέθοδο έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ομοίως, με την ίδια μέθοδο προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2016 τις πωλήσεις που υπάγονταν σε συντελεστή Φ.Π.Α. 23% και 24%.

Επειδή, από την ως άνω έκθεση προκύπτει ακόμη, ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τις τιμές των προϊόντων μέσα από την ιστοσελίδα _____ στην οποία είναι αναρτημένος ο τιμοκατάλογος και διαπίστωσε ότι ο εν λόγω τιμοκατάλογος είναι ίδιος με εκείνον τον οποίο είχε ήδη λάβει ο έλεγχος. Ακόμη, ο έλεγχος μέσω ηλεκτρονικής αναζήτησης, βρήκε τον τιμοκατάλογο όπως ήταν αναρτημένος με τις τιμές της 18-05-2016, τις οποίες και χρησιμοποίησε.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2015, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 355.937,72 €, τις συνολικά εκπιπτόμενες δαπάνες σε 156.204,19 € και τα φορολογικά κέρδη σε 199.733,53 €. Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2016, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 289.371,95 €, τις συνολικά εκπιπτόμενες δαπάνες σε 197.246,50 € και τα φορολογικά κέρδη σε 92.125,45 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως προσδιορίζονται βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προστίθενται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου συντελεστή Φ.Π.Α. που αφορούν και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται αβάσιμος.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί αντίθεσης του άρθρου 54ε του ν.4174/2013 με το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ και του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54ε του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθ. 101 του ν.4714/2020 και εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του 4714/2020:

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο

υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιοδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Το πρόστιμο της περ. α) επιβάλλεται και στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ.....

3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 1, το πρόστιμο του παρόντος μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» διευκρινίστηκε ότι:

«Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

... Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και

κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.»

Επειδή, τέλος, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.*)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, η διαπίστωση της μη επίδειξης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) συντελέστηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης ισχύος του αρ. 54ε, ήτοι μετά την 31-07-2020, ορθώς εφαρμόστηκε η ως άνω διάταξη και επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων των άρθρων 58Α§1 και 54ε του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για το φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

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

Διαφορά φόρου	60.666,36 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	30.333,18 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	11.984,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	102.983,60 €

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2016

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

Διαφορά φόρου	34.438,44 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	17.219,22 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	5.672,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	57.329,84 €

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

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

39.671,59 €

**Δ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2016
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

40.789,89 €

**Ε)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2015
Πρόστιμο του άρθρου 58Α§ 1 του ν. 4174/2013:**

19.875,85 €

**ΣΤ)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2016
Πρόστιμο του άρθρου 58Α§ 1 του ν. 4174/2013:**

20.054,08 €

**Ζ)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2015
Πρόστιμο του άρθρου 54ε του ν. 4174/2013:**

6.633,66 €

**Η)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2016
Πρόστιμο του άρθρου 54ε του ν. 4174/2013:**

7.455,21 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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