



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 29.04.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1509

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4.Την από 03.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του Α.Φ.Μ., κατοίκου , κατά: 1) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, 2) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, 3) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, 4) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 03.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 74.905,91 €, πλέον 37.452,96 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 14.555,67, και συνολικά 126.914,54 €.

2) Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 125.253,68 €, πλέον 62.626,84 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 187.880,52 €.

3) Με την υπ' αριθ. /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό προστίμου 2.000,00 €, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης οκτώ {8} αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αποκρυσβείσης αξίας 11.240,26 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 12§1 και 13 του ν. 4308/2014 { Ε.Λ.Π.} και του άρθρου 54 §1θ' ν. 4174/2013, που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. γ' ν. 4174/2013.

4) Με την υπ' αριθ. /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό προστίμου 44.138,65 €, λόγω μη διαφύλαξης/μη προσκόμισης μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 ν. 4174/2013 των ηλεκτρονικών αρχείων που δημιούργησε η εν λειτουργία ΦΤΜ με αρ. μητρώου {.....}, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 ν. 4174/2013 και του άρθρου 7 ν. 4308/2014, που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54^Ε §1{β} ν. 4174/2013.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων, προέκυψαν από τα πορίσματα των από 23.11.2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων βάσει του ν.4172/2013, ν.2859/2000 και ν.4308/2014 αντίστοιχα της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, που διενεργήθηκαν δυνάμει της με αριθ. /2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Έλλειψη αιτιολογίας της με αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου αρθρ. 54 ν.4174/2013 και της αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρ. 54^ε §1 β ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

2. Μη νόμιμη η με αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, λόγω εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής Αρχής, περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων για την ελεγχόμενη χρήση.

3. Μη νόμιμη έκδοση της με αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου, λόγω κατάργησης της περ. θ του άρθρου 54 ν. 4174/2013.

4. Μη νόμιμη η έκδοση της με αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρ. 54^ε §1 β ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Χανίων, λόγω εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου.

5. Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικώς ελέγχου του άρθρου 27 και 28 Κ.Φ.Ε..

6. Επικουρικά – Εσφαλμένη εφαρμογή της τεχνικής της τήρησης των αναλογιών.

7. Μη νόμιμη η με αρ./2021 Πράξη οριστικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

8. Παραβίαση αρχής αμεροληψίας – Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ‘ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.”

Ακολούθως, ο προσφεύγων, υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/14.03.2022 Υπόμνημα, δίνοντας έμφαση ως προς τον 6^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και στις §§ 17, 18 και 19

Στις 28.03.2022 αποστείλαμε στον προσφεύγοντα τη με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/28.03.2022 “ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ ΜΕ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ”, με την οποία, καλούσαμε τον προσφεύγοντα, “προς υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας εντός πέντε (5) ημερολογιακών ημερών από τη λήψη της παρούσας, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτήν λόγων”.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων, με την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/13.04.2022 αίτησή του, αιτήθηκε να οριστεί προγραμματισμένη ακρόαση, προκειμένου να εκθέσει και προφορικά τις απόψεις του, επί της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής και του υπομνήματος, διά εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου του.

Προς τούτου, με την αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/14.04.2022 “Κλήση σε Ακρόαση”, καλέσαμε τον προσφεύγοντα, “για παράσταση ενώπιον της Υπηρεσία μας την Δευτέρα 18.04.2022, και ώρα 11:45 π.μ., προκειμένου να αναπτύξει δια ζώσης τους εν λόγω ισχυρισμούς”.

Σύμφωνα δε, με το αρ./2022 “ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΑΚΡΟΑΣΗΣ”, ο εξουσιοδοτηθείς εκπρόσωπος ανέπτυξε προφορικά τα επιχειρήματα που παρουσιάζονται στην ενδικοφανή προσφυγή και στο συμπληρωματικό υπόμνημα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΕ ΑΡ./2021 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ 54 Ν. 4174/2013

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

Άρθρο 54.Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

***** Η περίπτωση θ' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση 9β της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του ν. [4254/2014](#) και ισχύει από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2..

Εν συνεχεία, η περίπτωση θ' καταργήθηκε με την παράγραφο 3α του άρθρου 3 του ν. [4337/2015](#) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και....

Άρθρο 65.Βάρος απόδειξης

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, σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων εκτός των όσων αναφέρει στη υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή ως προς τη παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ., δεν προσκομίζει κανένα δικαιολογητικό στοιχείο προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23.11.2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΕΛΠ ν. 4308/2014 & Κ.Φ.Δ. ν. 4174/2013, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις {ο προσφεύγων προέβη σε 8 περιπτώσεις στην μη ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας για περίοδο πριν την 17/10/2015}, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για το ελεγχόμενο έτος, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων του προσφεύγοντα πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Ν. 4174/2013), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου.

Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί έλλειψης αιτιολογίας και μη νόμιμης και εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΕ ΑΡ./2021 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ 54 Ε § 1Β Ν. 4174/2013
Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με το άρθρο 101§2 του ν.4714/2020 (Α' 148) με τίτλο «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» και τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν. 4864/2021 (ΦΕΚ Α' 237/02-12-2021), ορίζεται:

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, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

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, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. 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 οποιονδήποτε 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) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ. "

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 101§3 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), ορίζεται ότι:

"3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. [4174/2013](#) εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. [4174/2013](#) εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου", ήτοι μετά την 01.08.2020.

Επειδή, για την ανωτέρω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54^ε ν. 4174/2013, και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι προκειμένου για την επιβολή προστίμου λόγω μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101§3 του ν.4714/2020 όπου ορίζεται ότι «Οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου» ήτοι μετά την 01/08/2020, δεδομένου ότι ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης είναι η 02.07.2021

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΕ ΑΡ./2021 ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28.Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 ΘΕΜΑ: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013».

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

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

Η προϋπόθεση της περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.....

Η προϋπόθεση της περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

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.”

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.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.”

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1008/2020 ΘΕΜΑ: «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 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 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 δύνανται 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, δύνανται 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, δύνανται 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.”

Επειδή, ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους, ήτοι:

1. Δεν προσκόμισε/διεφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία (αντίγραφα αποδείξεων a-txt κλπ) από την εν λειτουργία περίοδο ελέγχου του ΦΤΜ υπ' αρ. μητρώου, με την ειδική πρόσκληση του αρ. 14 ν. 4174/2013 με αρ. πρωτ. 25162/2-7-21 {άρθρο 28 § 1 (α) & (γ) ν.4172/2013}

2. Δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς στοιχεία πώλησης αξίας 11.240,26 € {άρθρο 28 § 1 (β) ν. 4172/2013}

Επειδή, ως κατάλληλη μέθοδος επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών {αρ. πρωτ./2021 απόφαση της Προϊσταμένης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.}, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες εγκυκλίους.

Επειδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την αρχή των αναλογιών είναι μεγαλύτερα των προσδιορισθέντων με τις γενικές διατάξεις, σύμφωνα με την οικεία έκθεση.

Επειδή, κατά την επαλήθευση του δηλωθέντος μικτού περιθωρίου ο φορολογικός έλεγχος προέβη σε εξέταση των τιμολογίων πωλήσεων της χρήσης 2015 και λήφθηκαν για αυτόν τον λόγο δύο δείγματα Α και Β. Το Α δείγμα προέκυψε από εμπορεύματα τα οποία

συμπεριλαμβάνονταν στην απογραφή έναρξης του 2015 (λήξης 2014) ενώ το δείγμα Β από εμπορεύματα τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην χρήση του 2015 όπως αυτά περιγράφονται και στην σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ 16-20). Και για τα δύο δείγματα χρησιμοποιήθηκαν συντελεστές στάθμισης βαρύτητας ώστε να προκύψουν πιο αξιόπιστα στοιχεία. Ο τρόπος υπολογισμού του ποσοστού μικτού περιθωρίου βασίστηκε στην ελάχιστη τιμή πώλησης για το κάθε είδος που προέκυψε και όχι στο μέσο όρο αυτών. Σημειώνουμε ότι επιλέχθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου που προέκυψαν από δείγμα Α (εξέταση του 7,5% σε αξία της απογραφής έναρξης ή 62.942,47 €) καθώς προέκυπτε ευνοϊκότερη αναλογία μικτού για, τον προσφεύγοντα και όχι γιατί η ανάλυση του δείγματος Β υστερούσε σε ελεγκτική αξία (εξέταση του 1/5 της συνολικής αξίας των αγορών χρήσης ή 65.554,48 €). Ακόμα τα αποτελέσματα συγκρίθηκαν με αυτά ομοειδούς επιχείρησης με κατά κύριο λόγο ίδιο αντικείμενο εργασιών, στα δηλωθέντα στοιχεία της οποίας το ποσοστό μικτού περιθωρίου (επί του κόστους πωληθέντων) που δηλώνεται ανέρχεται σε 47,34%. Σημειώνεται, ότι, ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του και ποσοστό φύρας {απαξίωση εμπορευμάτων κλπ} και το υπολόγισε σε ποσοστό 4% ως μείωση στο ύψος του συντελεστή μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων.

Επειδή, ορθά προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου σύμφωνα με την αρχή των αναλογιών και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, “...., ο Έλεγχος χρησιμοποιώντας ως βάση υπολογισμού τα στοιχεία που άντλησε από το δείγμα Α, έσφαλε, διότι στο δείγμα Α περιέχονται 150 είδη, τα οποία δεν αντικατοπτρίζουν τα δεδομένα και τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής μου, και ως εκ τούτου, χρησιμοποιώντας τα δεδομένα του δείγματος Α, δεν είναι δυνατόν να διεξαχθούν ασφαλή αποτελέσματα σχετικά με την λειτουργία της επιχείρησής μου, με απλά λόγια, ο Έλεγχος χρησιμοποίησε ως βάση, εσφαλμένο και μη αξιόπιστο δείγμα.....”

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει Κατάσταση - Δείγμα Ειδών, στο οποίο αποτυπώνονται τα προϊόντα που βρισκόταν στην αποθήκη της επιχείρησης κατά την απογραφή λήξης, ήτοι την 31/12/2015, (Σχετ. 3), καθώς την απογραφή λήξης 2015 (31/12/2015) (Σχετ. 4) και τα τιμολόγια πώλησης που καταγράφονται στην 5^η στήλη του δείγματος με τη σειρά που αναφέρονται στο δείγμα (Σχετ. 5) ισχυρίζεται δε, ότι το αντιπροσωπευτικό μικτό περιθώριο υπολογίζεται σε 23,91%.

Επειδή, σύμφωνα με την από 21.01.2022 έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, οι υπολογισμοί του προσφεύγοντα αναφέρονται σε μέσο μικτό περιθώριο το οποίο υπολογίστηκε ως ποσοστό επί των πωλήσεων και όχι επί του κόστους όπως προσδιόρισε ο έλεγχος στην σχετική έκθεση ελέγχου (45%) οπότε τα δύο μεγέθη δεν είναι άμεσα συγκρίσιμα. Επίσης, στο αρχικό δείγμα Α του ελέγχου λήφθηκαν στοιχεία από 150 είδη/62.942,47 € ήτοι 36% περισσότερα από το προσκομιζόμενο δείγμα (115 είδη/40.293,54€)

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, “....., εσφαλμένος προσδιορισμός εισοδήματος, με την εφαρμογή του δείκτη μεικτού περιθωρίου κέρδους, επί του κόστους πωληθέντων....”

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων, με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει, το με ημερομηνία 20/11/2015 Πρωτόκολλο καταστροφής (Σχετ. 6), την από 31/12/2021 βεβαίωση του (Σχετ. 7), δελτία αποστολής με ημερομηνία 20/11/2015 (Σχετ. 8), με προορισμό την τοποθεσία καταστροφής, και την από 31/12/2021 βεβαίωση του, που είναι ιδιοκτήτης της χωματερής όπου δηλώνεται ότι καταστράφηκαν τα αποθέματα της επιχείρησης (Σχετ. 9).

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, και κατά την επαλήθευση του δηλωθέντος μικτού περιθωρίου επέλεξε ως προαναφέρθηκε το Α δείγμα, το οποίο προέκυψε από εμπορεύματα τα οποία συμπεριλαμβάνονταν στην απογραφή έναρξης του 2015 (λήξης 2014)

Επειδή, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη το πρωτόκολλο καταστροφής καθότι αυτό φέρει ημερομηνία καταστροφής την 20.11.2015, και γιατί ο φορολογικός έλεγχος έλαβε υπόψη του εμπορεύματα που συμπεριλαμβάνονταν στην απογραφή έναρξης του 2015 (λήξης 2014), και όχι λήξης {31.12.2015}.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΕ ΑΡ./2021 ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι. “....., Εκ των ανωτέρω συνάγεται ευχερέστατα ότι ο Έλεγχος δεν προσδιόρισε αυτοτελώς και εκφέροντας νέα αιτιολογημένη κρίση περί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης μου, καθώς και του ύψους των φορολογητέων εκροών, αλλά αντίθετα υιοθέτησε δίχως άλλο τα αποτελέσματα του Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος. Ως εκ τούτου, ο προσδιορισμός αυτός είναι μη νόμιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1008/2020 ΘΕΜΑ: «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 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.....

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, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν ευσταθεί καθώς στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ παρατίθεται επαρκώς αιτιολογία για τον προσδιορισμό των εκροών της επιχείρησης έστω και μέσω παράθεσης αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συγκοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και εξάλλου σημειώνεται ότι και ο ίδιος ο προσφεύγων αναγνωρίζει την συνάφεια μεταξύ των φορολογιών και των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού καθώς ρητά αναφέρει: (σελ33) *νομίμως προσβάλλω με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μου όλες τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, δεδομένου ότι αυτές είναι συναφείς, ως στηριζόμενες στην ίδια ιστορική και πραγματική αιτία.*

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23.11.2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για το ελεγχόμενο έτος, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων του προσφεύγοντα πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Ν. 4174/2013), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαράβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία. Εξάλλου σύμφωνα με την ως άνω εγκύκλιο, η μέθοδος των αναλογιών δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών, αναλογιών.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./03.01.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 126.914,54 €

2) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 187.880,52 €

3) της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 2.000,00 €

4) της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 44.138,65 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.