



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/11/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1031

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αρ./23.05.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017

β) της υπ' αρ./23.05.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018

γ) της υπ' αριθ./23.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

δ) της υπ' αριθ./23.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

ε) της υπ' αριθ./23.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

στ) της υπ' αριθ./23.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./23.05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ψωμιού, νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων, πρόστιμο ποσού 15.527,66€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $103.517,74 \times 15\% = 15.527,66\text{€}$), λόγω έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων με την χρήση μηχανισμών (με αρ. μητρώου και) που δεν λειτουργούσαν με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ§1 περ. β' του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του ίδιου νόμου.

Με την υπ' αριθ./23.05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 15.527,66€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $103.517,74 \times 15\% = 15.527,66\text{€}$), λόγω έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων με την χρήση μηχανισμών (με αρ. μητρώου και) που δεν λειτουργούσαν με τις εγκεκριμένες

προδιαγραφές, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ§1 περ. β' του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του ίδιου νόμου.

Με την με αριθμό/23.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 42.916,97€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 21.458,49€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 7.334,40€, ήτοι συνολικό ποσό 71.709,86€, κατόπιν:

α) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους

i. της αποκρυσθίας φορολογητέας ύλης, η οποία προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. ύψους 113.716,63€

ii. της καθαρής αξίας μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου ύψους 0,88€, ως είχε διαπιστωθεί στο πλαίσιο προγενέστερου προληπτικού ελέγχου, και

β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα λογιστικών διαφορών καθαρής αξίας 2.650,41€.

Με την με αριθμό/23.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 80.137,88€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 40.068,95€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 15.057,54€, ήτοι συνολικό ποσό 135.264,37€, κατόπιν:

α) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους

i. της αποκρυσθίας φορολογητέας ύλης, η οποία προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. ύψους 171.393,99€

ii. της καθαρής αξίας μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου ύψους 3,47€, ως είχε διαπιστωθεί στο πλαίσιο προγενέστερου προληπτικού ελέγχου

iii. της καθαρής αξίας εκδοθέντων και μη καταχωρημένων στα λογιστικά αρχεία φορολογικών στοιχείων ύψους 10.009,11€ και

β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα λογιστικών διαφορών καθαρής αξίας 21.578,35€.

Με την με αριθμό/23.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 2,31€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 26.292,58€ πλέον προστίμου άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ. 13.146,29€, ήτοι συνολικό ποσό 39.438,87€, λόγω προσδιορισμού των

φορολογητέων εκροών του σε 282.329,06€, κατόπιν προσθήκης:

- ι) της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης, η οποία προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. ύψους 113.716,63€ και
- ii) της καθαρής αξίας μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου ύψους 0,88€, ως είχε διαπιστωθεί στο πλαίσιο προγενέστερου προληπτικού ελέγχου.

Με την με αριθμό/23.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 47.242,11€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ. 23.621,05€, ήτοι συνολικό ποσό 70.863,16€, λόγω

α) προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 364.693,70€, κατόπιν προσθήκης:

i. της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης, η οποία προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. ύψους 171.393,99€ και

ii. της καθαρής αξίας μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου ύψους 3,47€, ως είχε διαπιστωθεί στο πλαίσιο προγενέστερου προληπτικού ελέγχου

iii. της καθαρής αξίας εκδοθέντων και μη καταχωρημένων στα λογιστικά αρχεία φορολογικών στοιχείων ύψους 10.009,11€

iv. της διαφοράς που προέκυψε από την αντιπαραβολή τηρούμενων λογιστικών αρχείων και δηλώσεων ύψους 104.480,57€

β) προσδιορισμού των φορολογητέων εισροών σε 161.656,77€ έναντι 98.900,16€, βάσει δήλωσης κατόπιν:

i. προσθήκης της διαφοράς που προέκυψε από την αντιπαραβολή τηρούμενων λογιστικών αρχείων και ύψους 65.570,79€,

ii. απόρριψης δαπανών ύψους 2.814,18€ λόγω μη συσχέτισής τους με την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος

γ) καταλογισμού του πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση της υπό κρίση περιόδου ύψους 5.095,36€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2023 εκθέσεων ελέγχου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./29.12.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης β' (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά

προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς και της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα του προσφεύγοντος επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση του άρθρου 43 παρ. 2 και άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας α) ως προς την απόφαση υπαγωγής στην μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και β) ως προς τις αποφάσεις επιβολής προστίμου
- 3) Έλλειψη αιτιολογίας ως προς την μη αποδοχή των ποσοστών φύρας. Αναιτιολόγητα ο έλεγχος αυξάνει τις αγορές που είναι καταχωρημένες στο έντυπο Ε3 και για τα δύο ελεγχόμενα έτη.
- 4) Εσφαλμένη η εφαρμογή της αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς,
- 5) Έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας στο σώμα των οριστικών πράξεων Φ.Π.Α. Η φορολογική αρχή έχει υπαγάγει τις δαπάνες της μισθοδοσίας, των ενοικίων και λοιπών δαπανών που δεν έχουν Φ.Π.Α. σε επιπλέον Φ.Π.Α. ως λογιστικές διαφορές.
- 6) Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο ένα σύνολο πραγματικών παραμέτρων, όπως ο τόπος δραστηριότητας, οι μεταπτώσεις του αριθμού των πελατών αναλόγως των καιρικών συνθηκών, τα κεράσματα.
- 7) Εσφαλμένος υπολογισμός του περιθωρίου μικτού κέρδους, καθόσον δεν ελήφθη υπόψη η φύρα του προϊόντος.
- 8) Οι επιχειρήσεις που παρέχουν φαγητά και ποτά έχουν μεγαλύτερο ποσοστό φύρας (30-35%) κατά την παρασκευή των πωλούμενων προϊόντων αλλά και απώλειες σε πρώτη ύλη που δεν καταναλώνεται εντός της ημέρας. Ο έλεγχος δεν ζήτησε επαρκή στοιχεία από την επιχείρηση και δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι αυτή δεν βρίσκεται στο κέντρο της αλλά στην Επίσης δεν έλαβε υπόψη του ότι ένα μέρος των προϊόντων καταναλώθηκε από τον ίδιο, την οικογένειά του και το προσωπικό της επιχείρησης. Ο έλεγχος υπολόγισε ότι για μια μερίδα καφέ espresso απαιτούνται 15 γραμμάρια ενώ στην πραγματικότητα χρησιμοποιούνται 25 γραμμάρια. Η δε φύρα του καφέ υπολογίζεται σε στο 17% με 22% από την επιχείρηση. Εσφαλμένη η εκτίμηση του ελέγχου σε ότι αφορά τον άρτο, δεδομένου ότι από 1 κιλό αλευριού παράγονται 2,5 τεμάχια άρτου. Η φύρα του άρτου εκτιμάται στο 14% με 20%.
- 9) Η φοροδοτική ικανότητα του προσφεύγοντος αξιολογείται βάσει εισοδηματικών κριτηρίων.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.): «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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.

Επειδή με την Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 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.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος: «...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα. Συνεπώς, η ΠΟΛ 1050/2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη, δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ούτε και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα..... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

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

Επειδή με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

Επειδή με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*.....2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Ως προς την απόφαση υπαγωγής στην μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «*..... 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 ελέγχους*».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ)..... 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: «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:

α)

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

γ)

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.....

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. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....».

Επειδή εν προκειμένω, σε αμφότερα τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (περ.β' παρ.1 & παρ.2) και της Ε.2015/2020, προκειμένου το εισόδημα του προσφεύγοντος να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2017:

α) Πληρούνται η προϋπόθεση της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθόσον στο πλαίσιο προγενέστερου επιτοπίου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. .../4233/2017 πρόστιμο του άρθρου 58Α§1 Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00€.,

λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης (Α.Λ.Π.) σε μία (1) περίπτωση για την πώληση ειδών συνολικής αξίας 1,00€ (καθαρή αξίας 0,88€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 0,12€).

β) Πληρούνται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες.

Φορολογικό Έτος	2016
1. Μερίσματα-τόκοι- δικαιώματα	0,12
2. Ακίνητη περιουσία	0,00
3. Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-5.441,31
4. Εισόδημα από μισθωτή εργασία συζύγου	2.893,21
5. Λοιπά εισοδήματα	2.893,21
Συνολικό εισόδημα	
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 & 050)	19.060,75
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	19.060,75
Διαφορά	-16.167,54

Περαιτέρω, για το φορολογικό έτος 2018:

α) Πληρούνται η προϋπόθεση της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθόσον στο πλαίσιο προγενέστερου επιτόπιου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Λάρισας, είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα το υπ' αρ./4233/2018 πρόστιμο του άρθρου 58Α§1 Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00€ (καθ' υποτροπή), λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης (Α.Λ.Π.) σε μία (1) περίπτωση για την πώληση ειδών που είχαν σεβριστεί συνολικής αξίας 4,30€ (καθαρή αξία 3,47€ πλέον Φ.Π.Α. 0,83€).

β) Πληρούνται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα το εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες.

Φορολογικό Έτος	2018
1. Μερίσματα-τόκοι- δικαιώματα	0,64
2. Ακίνητη περιουσία	0,00
3. Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-6.245,64
4. Επιδόματα ανεργίας συζύγου	0,00
5. Λοιπά εισοδήματα	1.680,00
Συνολικό εισόδημα	0,00
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 & 050)	9.663,30
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	9.663,30
Διαφορά	-9.663,30

Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας ως προς την απόφαση υπαγωγής στην μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις αποφάσεις επιβολής προστίμου

Επειδή στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος..... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.....».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.14. Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, διαβιβάζει εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

- α) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.
- β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου. ».

Επειδή στο άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα. 3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

- α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.150/2001 (Α'125).
- β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη

χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.).

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12».

Επειδή στο άρθρο 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. α) β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Α' 251). Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. ια' της παρ. 2 του άρθρου 54 και σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, εφαρμόζεται η παρ. 3 του άρθρου 54.....».

Επειδή στο άρθρο 54Ε του Κ.Φ.Δ., ορίζονται τα ακόλουθα:

«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 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)».

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε2180/2021 της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα “Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013)”:

«Με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές

Γ. Άρθρο 54ΣΤ, παρ. 1, περ. β': 5. Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Για την περίπτωση αυτή ισχύουν τα ανωτέρω αναλυθέντα στις παραγράφους 1, 2 και 3 της παρούσας.

6. Διευκρινίζεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. β δεν επιβάλλεται σε περιπτώσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, δεδομένου ότι οι εν λόγω παραβάσεις ρυθμίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ..

7. Διευκρινίζεται επιπλέον, ότι το πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. δεν επιβάλλεται και στην περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Επισημαίνεται ότι, το τρίτο εδάφιο του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. είναι άνευ αντικειμένου και κατ' επέκταση δεν επιβάλλεται κανένα πρόστιμο στις περιπτώσεις αυτές.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε2051/2023 της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν.4987/2022 (Α'206) (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ)»:

«.....Β. Παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

4. Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ ορίζεται ότι για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Το πρόστιμο της εν λόγω περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014.

Στο Παράρτημα Α' του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) διευκρινίζεται ότι με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου λογιστικού στοιχείου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός λογιστικού στοιχείου δεν έχει αλλοιωθεί σε σχέση με ότι απαιτείται από τον ως άνω νόμο ή με ότι καθορίσθηκε από τον εκδότη του ενώ με τον όρο «αυθεντικότητα προέλευσης λογιστικού στοιχείου» νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου.

5. Δεδομένου ότι με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ 2015/30-7-2015 έγγραφό μας αναφορικά με την διαδικασία ελέγχου ΦΗΜ και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων, έχει διευκρινιστεί ότι:

i. το περιεχόμενο του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΧΣ («..._ b.txt") πρέπει να ταυτίζεται με τη Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου, ii. το παραγόμενο αρχείο a.txt συγκρίνεται σε κάθε περίπτωση με το αντίστοιχο αρχείο e.txt και τα πεδία των δύο αρχείων πρέπει να ταυτίζονται, συνάγεται ότι η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt καθιστά αδύνατες τις ως άνω συγκρίσεις και την διασφάλιση της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων και κατά συνέπεια επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017-2018 από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (Α.Λ.Π.) από τους Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου ELI (RMS MICROEMPORIO 2000-I BANK SIM.PAY.SP.) και ELI (RMS ELIOPOSS SYSTEM I BANK SIMPLEPAYSPOT).

Ειδικότερα κατά το φορολογικό έτος 2017 εκδόθηκαν από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου ELI (Α.Λ.Π.) τα ΗΔΖ από Νο...../1-1-2017 έως Νο/11-2-2017 και από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου ELI τα ΗΔΖ Νο...../13-3-2017 έως Νο/26-4-2017.

Κατά το φορολογικό έτος 2018 εκδόθηκαν από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρ. ELI τα ΗΔΖ Νο/3-5-2018 ως Νο...../30-12-2018.

Η φορολογική αρχή αναζήτησε τα στοιχεία των ανωτέρω δύο (2) μηχανισμών στην καρτέλα Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών του προσφεύγοντος και διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλωθεί η έναρξη λειτουργίας τους στην αντίστοιχη εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. Από την εξέταση των ανωτέρω

ΗΔΖ διαπίστωθηκε ότι δεν έφεραν σήμανση – ψηφιακή υπογραφή. Εν συνεχεία ο έλεγχος διενήργησε έρευνα στην εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και Ταμειακές) από την οποία προέκυψε ότι οι Φ.Η.Μ. με αριθ. μητρώου ELI και ELI είναι ανύπαρκτοι/αδήλωτοι. Ακολούθως, η φορολογική αρχή αποτάθηκε στην κατασκευάστρια εταιρία των ανωτέρω Φ.Η.Μ. (RBS SA – ΑΦΜ:.....) η οποία ανταποκρινόμενη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου διευκρίνισε ότι οι ανωτέρω μηχανισμοί είναι μη φορολογικές συσκευές με εμπορικό λογισμικό για έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης και συνεργάζονται με τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. Μητρώου FGB Περαιτέρω η κατασκευάστρια «.....» γνωστοποίησε στην φορολογική αρχή ότι έχει λάβει άδεια καταλληλότητας για τον ΕΑΦΔΣΣ μοντέλο «.....» με αριθμό εγκρίσεως

Ωστόσο η ελεγχόμενη οντότητα δεν περιέλαβε ποσά εσόδων από λιανικές πωλήσεις μέσω ΕΑΦΔΣΣ και Φ.Τ.Μ. στις καταστάσεις ΜΥΦ, για πωλήσεις με την χρήση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου FGB Παράλληλα δεν βρέθηκαν καταχωρήσεις στοιχείων εσόδων του ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου FGB στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα η φορολογική αρχή έκρινε ότι στοιχειοθετείται η παράβαση του άρθρου 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. καθόσον οι ΦΗΜ ELI και ELI είναι μηχανισμοί οι οποίοι δεν λειτουργούσαν με εγκεκριμένες προδιαγραφές και επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος, όπως αυτά προέκυψαν από τον μέσο όρο των συμπεριληφθέντων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών εσόδων, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν είχε παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή ο προσφεύγων μέμφεται γενικά και αόριστα τις επίμαχες αποφάσεις επιβολής προστίμου ότι στερούνται αιτιολογίας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Αναφορικά με τον τρίτο, τέταρτο, έκτο έβδομο και όγδοο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«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.....

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.....».

Επειδή με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται 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. 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.».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή με το άρθρο 7 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1.Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2.Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή με την υπ' αριθ. Π.7475/07.11.1986 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».

Επειδή με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγιά του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και

για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαραδόσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαραδόσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 183].

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, από τα διαλαμβανόμενα στις από2023 εκθέσεις ελέγχου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Δεδομένου ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, καθότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 και επιπρόσθετα το εισόδημά του δεν κάλυπτε τις προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες του, εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς και συγκεκριμένα η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Προκειμένου να εξευρεθεί η σχέση Τιμής Πώλησης προς το Συνολικό Όγκο Κύκλου Εργασιών ο έλεγχος επικεντρώθηκε στα είδη α) «άρτος», που παρήγαγε η επιχείρηση και πωλούνταν τόσο από το κεντρικό στην, επί της οδού όσο και από το υποκατάστημα στη Λεπτοκαρυά και υπαγόταν στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%) και β) «καφές» που παρασκευαζόταν και πωλούνταν στο υποκατάστημα στην, επί της οδού και υπαγόταν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (24%).

Όσον αφορά το είδος «άρτος» ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα οικονομικά δεδομένα των λογιστικών αρχείων, τις καρτέλες ειδών και τα παραστατικά των κυριότερων προμηθευτών αλευριού, συστατικό το οποίο αποτελούσε την κύρια και πιο αντιπροσωπευτική πρώτη ύλη που επεξεργαζόταν και μεταποιούσε η επιχείρηση του προσφεύγοντος, προκειμένου να παράξει το βασικό της προϊόν (άρτος). Από τα ληφθέντα παραστατικά και τις αγορασθείσες ποσότητες αλευριού, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προμηθευόταν αλεύρι σε τακτικά χρονικά διαστήματα, γεγονός που καταδεικνύει την ανάγκη αναπλήρωσης του αποθέματος λόγω ανάλωσής του, καθόσον ήταν αδύνατη η αποθεματοποίηση του εν λόγω είδους, δεδομένης της ευπάθειας και της περιορισμένης δυνατότητας αποθήκευσής του λόγω μικρής χωρητικότητας.

Προκειμένου να εξευρεθεί η παραχθείσα ποσότητα των πωληθέντων τεμαχίων άρτου, ο έλεγχος εφάρμοσε την συνάρτηση παραγωγής που περιήλθε σε γνώση του από το κατεχοχήν αρμόδιο όργανο, το «..... –.....», βάση της οποίας δύνανται να παραχθούν με ένα (1) κιλό αλεύρι (τύπου 70%, τύπου 90% και κίτρινου), πλέον των λοιπών συστατικών (νερό, αλάτι, μαγιά, προζύμι), τέσσερα (4) τεμάχια ψημένου άρτου 355-365gr.

Αξίζει να σημειωθεί ότι από τον έλεγχο αναγνωρίστηκε μείωση 2% στη συνολική ποσότητα των συγκεκριμένων αγορών, που αντιστοιχεί σε φύρα (σκίσιμο τσουβαλιών, υπολείμματα στα σακιά κτλ).

Όσον αφορά το είδος «καφές», ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα οικονομικά δεδομένα των λογιστικών αρχείων του υποκαταστήματος επί της οδού στη, τις καρτέλες ειδών και τα παραστατικά του βασικού προμηθευτή καφέ {..... – ΑΦΜ:.....} και από την συναλλακτική κίνηση του παραπάνω προμηθευτή προέκυψαν οι αγορασθείσες ποσότητες καφέ εσπρέσο σε επαγγελματικές συσκευασίες του ενός (1) κιλού και των τριών (3) κιλών. Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις αγορασθείσες συσκευασίες εσπρέσο των 250 gr (οικιακής χρήσης), τις κάψουλες καφέ, τις ποσότητες ελληνικού και γαλλικού καφέ, σοκολάτας, τσαγιού, αναψυκτικών κ.λ.π. στα υπό κρίση φορολογικά έτη. Αναγνώρισε επίσης μια κατ' αποκοπή μείωση 2% στη συνολική ποσότητα των συγκεκριμένων αγορών, που αντιστοιχεί σε φύρα. Προκειμένου να εξευρεθεί η ποσότητα καφέ σε γραμμάρια που απαιτούνταν για την παρασκευή μίας (1) μονάδας – μερίδας προϊόντος, ο έλεγχος εφάρμοσε την συνάρτηση παραγωγής που περιήλθε σε γνώση του από την «.....». Συγκεκριμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα δεδομένα για την παρασκευή καφέ διπλού καπουτσίνο, είδος που απαιτεί την ανάλωση της μεγαλύτερης ποσότητας καφέ από τα υπόλοιπα είδη και υπολόγισε 15 γραμμάρια ανά μερίδα προϊόντος. Η αξία πώλησης του συγκεκριμένου είδους καφέ προέκυψε από τα παραστατικά εσόδων της επιχείρησης. Κατόπιν των ανωτέρω, ο κύκλος εργασιών της επιχείρησης στα υπό κρίση έτη, μόνο από την πώληση άρτου (σε κεντρικό και υποκατάστημα στη) και καφέ (υποκατάστημα.....) {έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα} προσδιορίστηκαν από την ελεγκτική αρχή ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΔΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓ.ΑΡΧΕΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ
ΑΡΤΟΣ – ΠΡΟΪΟΝΤΑ 13%	71.286,00	62.221,44	9.064,56
ΜΕΡΙΔΕΣ ΚΑΦΕ 24%	155.420,16	50.768,09	104.652,07
ΣΥΝΟΛΑ	226.706,16	112.989,53	113.716,63

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΔΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓ.ΑΡΧΕΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ
ΑΡΤΟΣ – ΠΡΟΪΟΝΤΑ 13%	73.646,00	45.741,86	27.904,14
ΜΕΡΙΔΕΣ ΚΑΦΕ 24%	210.463,62	66.973,77	143.489,85
ΣΥΝΟΛΑ	284.109,62	112.715,63	171.393,99

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι η φορολογική αρχή στο πλαίσιο εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών προέβη σε εσφαλμένες

παραδοχές σε ό, τι αφορά την προσδιορισθείσα φύρα. Ενίσταται στο ότι δεν λήφθηκε υπόψη το γεγονός ότι μέρος το παραχθέντων προϊόντων καταναλώθηκαν τόσο από το προσωπικό της επιχείρησης όσο και μέλη της οικογένειάς του, αλλά και σε κεράσματα. Περαιτέρω, υποστηρίζει ότι δεν συνεκτιμήθηκε το γεγονός ότι η έδρα της επιχείρησης βρίσκεται στην Θεσσαλονίκης.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, παρά αναφέρεται γενικά σε εσφαλμένες παραδοχές και κρίσεις της φορολογικής αρχής, χωρίς να αποδεικνύει το ύψος της «πραγματικής» (σύμφωνα με την ίδιο) φύρας και τις αναλωθείσες ποσότητες πρώτων υλών ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Αντίθετα ο έλεγχος αξιοποίησε τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τις προδιαγραφές παρασκευής των προϊόντων, όπως αυτές αντλήθηκαν από τα αρμόδια όργανα («..... – ο» και την «.....»).

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο έλεγχος, προς όφελος του προσφεύγοντος, κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων έλαβε υπόψη του μόνο τις αγορές αλευριού για παρασκευή άρτου και καφέ χωρίς να συνυπολογίσει τις αγορασθείσες συσκευασίες εσπρέσο των 250 gr (οικιακής χρήσης), τις κάψουλες καφέ, τις ποσότητες ελληνικού και γαλλικού καφέ, σοκολάτας, τσαγιού, αναψυκτικών κ.λ.π.

Επειδή αναφορικά, με τα ποσοστά της διάθεσης άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), μέρους των ειδών προς τα μέλη της οικογένειάς του, τους εργαζόμενους αλλά και προς του πελάτες (κεράσματα) επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης (σχετ. υπουργική απόφαση Π. 7475/07.11.86), δεδομένου ότι η αγορά αυτών ήδη συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών Φ.Π.Α. αυτών στο Φ.Π.Α. εισροών που η επιχείρηση εξέπεσε, το οποίο και ουδέποτε έπραξε.

Σε κάθε περίπτωση κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, η συχνή δωρεάν διάθεση προϊόντων δεν αποτελεί «λογική» πρακτική για μία ζημιόγωνα επιχείρηση, όπως συμβαίνει εν προκειμένω και δε συνάδει με την φύση της ίδιας της επιχείρησης ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους..

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με τον τόπο δραστηριότητάς του και την διακύμανση του αριθμού των πελατών αναλόγως των καιρικών συνθηκών προβάλλεται παρελκυστικά και ουδεμία επίδραση δύναται να έχει στα αποτελέσματα του ελέγχου, δεδομένου ότι το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων προσδιορίστηκε βάσει των δεδομένων των αγορών της ίδιας της επιχείρησης και όχι βάσει την συναλλακτικής δραστηριότητας τρίτων επιχειρήσεων, έτσι ώστε να τίθεται υπό αμφισβήτηση η ορθότητα των παραδοχών του ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, σε αντίθεση

με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί εσφαλμένων ελεγκτικών παραδοχών και πλημμελούς αιτιολογίας, οι οποίοι προβάλλονται αόριστα, αβάσιμα και αναπόδεικτα και απορρίπτονται.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

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

Επειδή με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

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

Επειδή με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2016/2020:

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

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

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), ότι προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση οι οριστικές πράξεις Φ.Π.Α. στερούνται αυτοτελούς αιτιολογίας καθώς και ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή έχει υπαγάγει τις δαπάνες μισθοδοσίας και ενοικίων, καθώς και λοιπές δαπάνες σε επιπλέον Φ.Π.Α. ως λογιστικές διαφορές.

Επειδή η φορολογική αρχή διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α., προσδιορίζοντας τις φορολογητέες εκροές των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως διαμορφώθηκε

κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και συνέταξε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία συνιστά και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή οι λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος και αφορούσαν τις δαπάνες μισθοδοσίας του προσφεύγοντος και τα ενοίκια αξιοποιήθηκαν αποκλειστικά στο στάδιο προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος και δεν λήφθηκαν υπόψη στην φορολογία του Φ.Π.Α.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Αναφορικά με τον ένατο ισχυρισμό

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 σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φοροδοτική ικανότητα του προσφεύγοντος αξιολογείται βάσει εισοδηματικών κριτηρίων, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προσβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ. /23.05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων από φορολογικούς μηχανισμούς που δεν λειτουργούν με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές	15.527,66€

Υπ' αριθ. /23.05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων από φορολογικούς μηχανισμούς που δεν λειτουργούν με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές	15.527,66€

Υπ' αριθ. /23.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	42.916,97€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	21.458,49€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.334,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	71.709,86€

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

Υπ' αριθ. /23.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	80.137,88€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	40.068,95€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	15.057,54€

Σύνολο φόρου για καταβολή	135.264,37€
----------------------------------	--------------------

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

Υπ' αριθ./23.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικού περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	2,31€
Διαφορά φόρου	26.292,58€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α §2 του Κ.Φ.Δ.	13.146,29€
Σύνολο φόρου για καταβολή	39.438,87€

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

Υπ' αριθ./23.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικού περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου
Διαφορά φόρου	47.242,11€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α §2 του Κ.Φ.Δ.	23.621,05€
Σύνολο φόρου για καταβολή	70.863,16€

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

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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