



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1286

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , κατά: α) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, γ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017** και δ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από ...**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό **2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο εορταστικών ειδών), φόρος ύψους 23.619,83€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 11.809,92€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.864,92€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 41.294,67€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 443.204,26€, έναντι 243.741,14€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης δαπανών, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης: α) ύψους **1.488,90€** (ταξιδιών) (άρθρου 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013), β) ύψους **280,00€**, λόγω αναιτιολόγητης (χωρίς φορολογικά στοιχεία αγορών) **συμπερίληψης** περισσότερων αγορών στο έντυπο Ε3 των οικονομικών δεδομένων της

επιχείρησής του (άρθρου 22 περ. γ του ν.4172/2013), γ) ύψους 950,00€, λόγω διπλής καταχώρισης του με αρ.2017 τιμολογίου που εκδόσεως της επιχείρησης στα τηρούμενα βιβλία του (άρθρου 22 περ. γ του ν.4172/2013), δ) ύψους 4.527,04€, λόγω αναπαιτιολόγητης καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία του (άρθρου 22 περ. γ του ν.4172/2013), ε) ύψους 18.119,83€, λόγω μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων μέσω τραπεζής (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν. 4172/2013) και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 377,54€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 188,77€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 111,55€, **ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 677,86€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 243.605,89€, έναντι 242.729,63€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων του Ν. 4172/2013 και μη αναγνώρισης δαπανών, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης: α) ύψους 128,52€, λόγω αναπαιτιολόγητης (χωρίς φορολογικά στοιχεία αγορών) **συμπερίληψης** περισσότερων αγορών στο έντυπο Ε3 των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησής του (άρθρου 22 περ. γ του ν.4172/2013), β) ύψους 17.933,92€, λόγω μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων μέσω τραπεζής (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν. 4172/2013) γ) ύψους 2.493,09€, λόγω μη καταβολής εισφορών εντός του έτους 2018 (άρθρου 23 περ.γ του ν. 4172/2013) και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος του προσφεύγοντος, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 43.866,51€, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022. ποσού 21.933,25€, **ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 65.799,76€**, δεν αναγνωρίσθηκε ποσό φόρου προς έκπτωση ύψους 3.548,86€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 443.204,26€, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 3.794,34€, πρόστιμο

άρθρου 58Α του Ν.4987/2022. ποσού 1.897,18€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **5.691,52€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, και ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2017 και 2018 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αρ. ..08.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Γενική και αόριστη η νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 27 Ν.4987/2022. Η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου παραβιάζει διατάξεις του Συντάγματος (άρθρο 43 παρ. 2 εδ. β).
2. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Καταχρηστική η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή δεν επικαλείται αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αργής των αναλογιών κατά παράβαση της υπ' αριθ. Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β') απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Νομικώς πλημμελής και αυθαίρετος ο επαναπροσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των κερδών στη φορολογία εισοδήματος και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ για το έτος 2017, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α.1008/2020, όφειλε, ελλείψει άλλης αξιόπιστης αναλογίας, με τα ίδια δεδομένα να προσδιορίσει το συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων και όχι επί του κόστους πωληθέντων. Συνεπώς το μικτό κέρδος ανέρχεται σε 123.306,33€ με ζημία έτους να ανέρχεται σε -31.286,13€. Αντίστοιχα πρέπει να μεταρρυθμιστούν και οι έτερες προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018.
4. Μη νόμιμη η απόρριψη ασφαλιστικών εισφορών του 2017 που καταβλήθηκαν στο επόμενο έτος 2018. Αόριστη η απόρριψη δαπανών μισθοδοσίας ετών 2017 και 2018, α) αμοιβών προσωπικού καταβληθεισών κατά παράβαση των διατάξεων της ΚΥΑ 22528/430/2017 και του αρ. 23 παρ. ιδ' ΚΦΕ και β) ασφαλιστικών εισφορών καταβληθέντων μετά το πέρας της περιόδου στην οποία αυτές αφορούν.
5. Μη νόμιμη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών. Παράβαση ουσιώδους τύπου της ελεγκτικής διαδικασίας σύμφωνα με τα αρ.27 ΚΦΔ και 28 ΚΦΕ χωρίς

αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής και κοινοποίησής της ώστε να λάβει γνώση.

6. Παράνομη εφαρμογή του βάρους απόδειξης

Ως προς το 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022, ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος και επισημάνθηκε ότι με απόφαση του Γενικού Γραμματέα θα καθοριστεί το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: «...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».

Με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣΤΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣΤΕ 510/2019 σκ.13).

Με τις 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 ν. 4174/2013 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 ν. 4174/2013 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.

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

Στην προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (εξουσιοδοτική διάταξη), γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου, που ερείδονται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ήτοι του κλάδου της

λογιστικής επιστήμης, που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών και τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τις εν λόγω δε τεχνικές, που έχουν γίνει αντικείμενο ανάλυσης και από τον ΟΟΣΑ, θεσπίζεται εναλλακτική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός, με αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην ΠΟΛ. 1050/2014, του ειδικότερου περιεχομένου των ερειδόμενων στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προσδιορίστηκαν, με το άρθρο 27 παρ. 2 του Ν.4987/2022, ως μέθοδοι εξεύρεσης του ύψους του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αντίκειται στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος(βλ. Ad hoc ΔΕΦΑΘ 394/2020).

Σύμφωνα και με τη με αριθμό 640/2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ο καθορισμός με τις ΠΟΛ 1050/2014 και 1008/2020 όχι του τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδήματος, αλλά του ειδικότερου περιεχομένου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προβλεπόμενων στο άρθρο 27 παρ. 2 του Ν.4174/2013, ως μεθόδων εξευρέσεως και υπολογισμού του εισοδήματος, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί αντισυνταγματικότητας της εξουσιοδοτικής διάταξης και γενικότερα περί ζητημάτων αντισυνταγματικότητας που τίθενται με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αβασίμως προβάλλεται και απορρίπτεται.

Ως προς το 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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 την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:
α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίζεται 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 περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. 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. ...5..

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., αφότου διαπίστωσε ότι για το φορολογικό έτος 2017 είχε εκδοθεί από το προϊστάμενό της η με αρ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα κατόπιν ελέγχου την 25.02.2017, εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από εμπορική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022, η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της επιχείρησής του, σύμφωνα με τη έγκριση του προϊσταμένου της.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 δεν γίνεται αποδεκτός και απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς για το φορολογικό έτος 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1β' του ν. 4172/2013 ενώ για το φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη της επιχείρησής του προσδιορίστηκαν βάσει των γενικών διατάξεων του Ν.4172/2013 και της Α 1293/2019, λόγω τήρησης απλογραφικών βιβλίων.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των

εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022...

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 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 ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου...

Άρθρο 6

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

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών,

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

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της φορολογουμένης 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, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των

ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

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, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου".

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... "

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ένας εκ των δεικτών που δύναται να εφαρμοσθούν είναι η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).

Επειδή, εν προκειμένω, για την ατομική του επιχείρηση (λιανικό εμπόριο εορταστικών ειδών) ο προσφεύγων τηρούσε απλογραφικά βιβλία, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, με έδρα στη και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο της Δ.Ο.Υ..... προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2017 τα κάτωθι:

Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησής του εφαρμόσθηκε η τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και λογιστικής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους Α 1008/2020, Ε

2016/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με τα πραγματικά δεδομένα των λογιστικών αρχείων (παραστατικά αγορών, πωλήσεων) και των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης του προσφεύγοντος (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιορίστηκαν αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδήγησαν στον συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή του κόστους πωληθέντων σε πωλήσεις βάσει των τιμών που ο ίδιος ο προσφεύγων υπέδειξε (με το με αρ. πρωτ. 35140/03.11.2023 και 36311/21.11.2023, υπόμνημα με συνημμένο αρχείο και την από 18.11.2023 υπεύθυνη δήλωσή του, ήτοι τη μεσοσταθμισμένη τιμή αγοράς και πώλησης των ειδών ψιλικά, καλλυντικά, είδη δώρων, παιχνίδια κλπ. της απογραφής του, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη:

-Την αποτίμηση ειδών με τη μέθοδο της σταθμισμένης τιμής της απογραφής της ίδιας της επιχείρησης.

-Τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία που προσκόμισε η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση.

-Την ζημία προηγούμενων ετών, ήτοι 31.439,72€ έτους 2014, 10.807,74€ έτους 2015, 42.413,17€ έτους 2016,

προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΟΙΚΙΑΚΑ	ΕΠΟΧΙΑΚΑ	ΨΙΛΙΚΑ	ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΑ	ΕΙΔΗ ΔΩΡΩΝ	ΧΑΡΤΙΚΑ	ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	ΣΥΝΟΛΑ
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΕΙΩΝ	21,27	29,18	26,25	7,65	11,55	3,00	1,10	100,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	47.525,53	65.199,57	58.652,80	17.093,10	25.807,23	6.703,18	2.457,83	223.439,25
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	1,02	0,99	1,00	0,78	0,98	1,06	0,96	
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	48.476,04	64.547,58	58.652,80	13.332,62	25.291,09	7.105,37	2.359,52	219.765,01
ΕΣΟΔΑ	96.001,57	129.747,15	117.305,61	30.425,72	51.098,32	13.805,55	4.817,35	443.204,26

Και τα καθαρά κέρδη σε 68.044,07€ ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	243.741,14€
Αποκρυσβείσα ύλη	199.463,12€
Προσδιορισθέντα βάσει ελέγχου έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	443.204,26€
Μείον Κόστος πωληθέντων	223.439,25€
Μείον επιχειρηματικές δαπάνες δήλωσης	92.426,68€
πλέον Επιχειρηματικές δαπάνες ελέγχου	25.366,37€
Μειον ζημία προηγούμενων χρήσεων	84.660,63
Κέρδη βάσει ελέγχου	68.044,07€

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, προκύπτει ότι ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων βασίστηκε στα δεδομένα της ίδιας της επιχείρησης και έδρασε σύμφωνα και με την οδηγία Ε.2016/2022, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα, χρήσης διαφόρων αναλογιών όπως αυτή που εφάρμοσε η φορολογική αρχή, ήτοι, την αναλογία μικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους πωληθέντων.

Συνεπώς ο συγκεκριμένος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυθαίρετου υπολογισμού συντελεστή κέρδους και υπολογιστικών σφαλμάτων τα οποία επιδρούν δυσμενώς στη διαμόρφωση των καταλογισθέντων φόρων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020) τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με έμμεσο προσδιορισμό, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, εν προκειμένω, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 και την Ε.2016/2020, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, ορθώς έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις σελίδες 17-18 της σχετικής έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., αφού, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά 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, ήτοι 188.274,56€ (~~443.204,26€~~- 254.929,70€), και λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο εκροών α) φόρου 1.987,20€ δαπάνης ύψους 8.280,00€, (χωρίς φορολογικό στοιχείο), β) φόρου 228,14€ δαπάνης ύψους 950,60€, που καταχωρήθηκε στα βιβλία του δύο φορές, γ) φόρου 14,14€ μη επαγγελματικής δαπάνης (ταξιδίων) ύψους 58,90€, (σελ. 7 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ), σύμφωνα με τα άρθρα 30 παρ. 4, 32 του ν.2859/2000, οι φορολογητέες εισροές ανέρχονται σε 256.242,91€ (έναντι των δηλωθέντων φορολογητέων εισροών 265.532,41€).

Συνεπώς, δεν προκύπτει αδικαιολόγητη και παράνομη προσαύξηση φορολογητέων εκροών και αναλογούντος Φ.Π.Α. εκροών και μείωση φορολογητέων εισροών και αναλογούντος ΦΠΑ.

Επειδή, η φορολογική αρχή για το φορολογικό έτος 2018 προέβη στον έλεγχο βάσει γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά το έτος αυτό τηρεί απλογραφικά βιβλία

Για το φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίσθηκαν σε 243.605,89€ (έναντι των δηλωθέντων 242.729,63€) λόγω μη δήλωσης εσόδων από τον προσφεύγοντα συνολικής καθαρής αξίας 876,26€ (του με αρ.-2018 ημερήσιου Ζ καθαρής αξίας 414,88€ ΦΠΑ 24% ποσού 99,57€ και του με αρ.-2018 ημερήσιου Ζ καθαρής αξίας 461,38€ και ΦΠΑ 24% ποσού 110,73€) καθώς και την προσθήκη δαπανών ύψους 20.555,53€ (ως λογιστικών διαφορών), στα καθαρά κέρδη, ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	242.729,63€
Αποκρυσταλλώμενη ύλη	876,26€
Προσδιορισθέντα βάσει ελέγχου έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	243.605,89€
Μείον Κόστος πωληθέντων	175.485,86€
Μείον επιχειρηματικές δαπάνες δήλωσης	86.791,51€
πλέον Επιχειρηματικές δαπάνες ελέγχου	20.555,53€
Μείον προσωρινές διαφορές ΕΛΠ-Φ.Β.	167,95€
Κέρδη βάσει ελέγχου	1.716,10€

Συνακόλουθα η διαφορά των φορολογητέων εσόδων 876,26€ προστέθηκε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές 250,99€, ήτοι συνολικές φορολογητέες εκροές **1.967,09€**

Επιπλέον από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών, φόρος 30,85€ δαπάνης ύψους 128,52€ (χωρίς φορολογικό στοιχείο) (σελ. 8 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ) σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 και δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προηγούμενης περιόδου ποσό 3.548,86€, με τις συνολικές φορολογητέες εισροές να ανέρχονται σε 214.752,54€ (έναντι των δηλωθέντων φορολογητέων εισροών 214.881,06€)

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς περί μη αιτιολογημένης έκθεσης, χωρίς να προσκομίζει νεότερα στοιχεία που να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από2023 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών ετών 2017 και 2018, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή περαιτέρω, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί συνταγματικό περιορισμό των νομοθετικών περιορισμών των συνταγματικών θεμελιωδών δικαιωμάτων, που επιτάσσει ότι μεταξύ του νόμιμου σκοπού που επιδιώκει ένας περιορισμός του δικαιώματος και του συγκεκριμένου περιορισμού πρέπει να υπάρχει εύλογη σχέση (Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα, τ. Α, σελ. 176 επόμε., του ιδίου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 4η έκδοση, σελ. 184, Στ. Ματθίας, ΕΛΛΔνη 2006. 2)

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα Κ.-Μ. έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν, δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκ. 26).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το

πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης, προβάλλονται αβασίμως και απορρίπτονται.

Ως προς το 4^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 22 (Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 -Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της....

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

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

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

Οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση. ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή του απέρριψε ασφαλιστικές εισφορές Δεκεμβρίου 2017, δώρου Χριστουγέννων και επιδόματος αδείας μηνός Δεκεμβρίου 2017, συνολικού ύψους 2.608,13€ με την αιτιολογία ότι καταβλήθηκαν εντός του έτους 2018. Εντούτοις, μέχρι και το φορολογικό έτος 2017, όπως ρητά διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1219/2018, η ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν στο φορολογικό έτος που αφορούν.

Επειδή, εν προκειμένω από τον γενόμενο έλεγχο της φορολογικής αρχής για τα υπό κρίση έτη **2017 και 2018** δεν αναγνωρίσθηκαν δαπάνες, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος **φορολογικού έτους 2017**: α) ύψους **1.488,90€** (ταξιδιών) (άρθρου 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013), β) ύψους **280,00€**, λόγω αναπαιτιολόγητης (χωρίς φορολογικά στοιχεία αγορών) **συμπερίληψης** περισσότερων αγορών στο έντυπο Ε3 των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησής του (άρθρου 22 περ. γ' του ν.4172/2013), γ) ύψους **950,00€**, λόγω διπλής καταχώρισης του με αρ.2017 τιμολογίου που εκδόσεως της επιχείρησης στα τηρούμενα βιβλία του (άρθρου 22 περ. γ' του ν.4172/2013), δ) ύψους **4.527,04€**, λόγω αναπαιτιολόγητης (χωρίς φορολογικά στοιχεία) καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία του (άρθρου 22 περ. γ' του ν.4172/2013), ε) ύψους **18.119,83€**, λόγω μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων μέσω τραπεζής (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν. 4172/2013) και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών και **φορολογικού έτους 2018**: α) ύψους **128,52€**, λόγω αναπαιτιολόγητης (χωρίς φορολογικά στοιχεία αγορών) **συμπερίληψης** περισσότερων αγορών στο έντυπο Ε3 των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησής του (άρθρου 22 περ. γ' του ν.4172/2013), β) ύψους **17.933,92€**, λόγω μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων μέσω τραπεζής (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν. 4172/2013) γ) ύψους **2.493,09€**, λόγω μη καταβολής εισφορών εντός του έτους 2018 (άρθρου 23 περ.γ' του ν. 4172/2013) και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

Επειδή, ωστόσο για την αναγνώριση της δαπάνης μισθοδοσίας απαιτείται η εξόφληση αυτής με τραπεζικό μέσο, διότι η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν.4446/2016 και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1061/2017, έχει εφαρμογή για μισθούς που αφορούν περιόδους μετά την 01/01/2017. Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών και δη με τραπεζικό μέσο.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε στο στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αποδεικτικά πληρωμής μέσω τραπεζής, ορθώς οι εν λόγω δαπάνες ετών 2017 και 2018, δεν αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του.

Επειδή, ούτε για τις ασφαλιστικές εισφορές προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία ως προς την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών στο έτος 2018. Ως εκ τούτου ορθώς για τις εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα

έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του ιδίου έτους (άρθρου 23 περ.γ' του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/2015).

Επειδή, για τις λοιπές δαπάνες δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς την νόμιμη εκπαισιμότητα των εν λόγω δαπανών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02- 2014) της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/2014, (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου 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): «..... Άρθρο 5- Επιλογή τεχνικής ελέγχου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

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

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, μία εκ των οποίων (η μέθοδος της αρχής αναλογιών) εφαρμόστηκε στην

προκειμένη περίπτωση, απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώ οι τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ του ίδιου ως άνω άρθρου επιλέγονται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου.

Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται, εξαιτίας προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, να κοινοποιήσει την κατά το άρθρο 5 της Πολ.1050/2014, έγκριση του Προϊσταμένου περί επιλογής συγκεκριμένης έμμεσης μεθόδου, ούτε και το λόγο που απορρίφθηκαν οι υπόλοιπες.

Επειδή, στην από2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αποτυπώνεται η έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και δη της αρχής αναλογιών που εισηγήθηκε ο ελεγκτής για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2017.

Σε κάθε περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση σχετικά με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, τόσο με το με αρ. πρωτ-11-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζητούνταν πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του, όσο και με το με αρ.2023 σημείωμα γνωστοποίησης αποτελεσμάτων άρθρου 28 του ν.4987/2022, που του κοινοποιήθηκε στις 24.11.2023. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης αιτιολογημένης απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...».

Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης τότε μόνον, όταν η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και

να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ).

Στην κρινόμενη υπόθεση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διορθωτικές πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ της φορολογικής αρχής είναι ακυρωτέες για παράβαση ουσιώδους τύπου, χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη και σε τι συνίσταται αυτή ως αποτέλεσμα πλημμελούς ή μη τήρησης κάποιας διαδικασίας από την υποτιθέμενη απόκρυψη φορολογητέων εσόδων και διαφοράς εκροών, που δεν μπορεί να αποκατασταθεί παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επομένως ο ισχυρισμός του είναι απορριπτέος σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ./μιας.

Ως προς τον 6ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

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

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ’ αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του

φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) –πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να ανταποκριθούν στην κλήση του ελεγκτικού οργάνου για χορήγηση των αναγκαίων πληροφοριακών στοιχείων, ώστε να καταστεί ευχερέστερη η διακρίβωση της αλήθειας και ο προσδιορισμός του φορολογικού αντικειμένου. Χωρίς τη συνδρομή του, είναι ενδεχόμενη η αποτυχία των ελεγκτικών οργάνων να αποδείξουν τα πραγματικά περιστατικά που είναι κρίσιμα για την υπαγωγή στους εφαρμοστέους κανόνες δικαίου και αυτό θα έχει ως συνέπεια είτε την καταφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου (κατ' άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.), είτε τον εσφαλμένο υπολογισμό της φορολογητέας ύλης και άρα την επιβάρυνση του υπόχρεου καθ' υπέρβαση της φοροδοτικής του ικανότητας, κατ' επέκταση, δε, και την ασυμφωνία με τη συνταγματική αρχή του άρθ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών περιστατικών της φορολογικής ενοχής, καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης, κατά βάση φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων, που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ή τέλος ή πρόστιμο ή περιορίζουν τη φορολογική υποχρέωση το φέρει ο φορολογούμενος (λ.χ. έκπτωση επισφαλών απαιτήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πραγματική πλάνη ως λόγος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης κλπ βλ. ΣτΕ 61/2010,

2607/2007, ΣτΕ 2318/2018 Ολομ), εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά, τάσσοντας λ.χ. κάποιο τεκμήριο υπέρ της φορολογικής αρχής, οπότε το βάρος απόδειξης κατανέμεται αναλόγως: ο μεν φορολογούμενος φέρει το βάρος ανατροπής του τεκμηρίου, η δε φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της βάσης αυτού. Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι εφόσον η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου, αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του από την εμπορική του δραστηριότητα εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022), καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2017 πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ενώ για το φορολογικό έτος 2018 τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις κατ'εφαρμογή της Α.1293/2019 για τον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησής του.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση: α) της με αριθμό **2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, γ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017** και δ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018**, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό ...**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	68.044,07
Υπόλοιπο φόρου	23.619,83
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	11.809,92
Εισφορά αλληλεγγύης	5.864,92
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	41.294,67

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

β) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	1.716,10
Υπόλοιπο φόρου	377,54
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	188,77
Εισφορά αλληλεγγύης	111,55
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	677,86

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

γ) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017** του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	43.866,51
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	21.933,25
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	65.799,76
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	3.548,86

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

δ) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	3.794,34
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	1.897,18
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	5.691,52

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

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**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.