



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1562

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χανίων, κατοίκου, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1		22.12.2023	22.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	31.330,40 €
2		22.12.2023	22.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018	20.147,46 €

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3		22.12.2023	22.12.2023	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	15.589,57 €
4		22.12.2023	22.12.2023	ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018	9.635,55 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 22.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 19.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

1) Με την υπ' αριθμ. / 22.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 18.647,35 €, πλέον 9.323,68 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2017 και 3.359,37 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 31.330,40 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

2) Με την υπ' αριθμ. / 22.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 11.779,84 €, πλέον 6.121,11 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 και 2.246,51 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 20.147,46 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 22.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της επιχείρησής του της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **43.304,37 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./17.11.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων) και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») και συγκεκριμένα δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **9.008,33 €**, και

επομένως συνολικά 52.312,70 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	11.858,84 €	64.171,54 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων (συγκεκριμένα, εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους **52.312,70 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	14.823,44 €	67.136,14 €

και:

β) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της επιχείρησής του της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **26.765,42 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./17.11.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων) και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα:
- δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013 συνολικού ύψους **9.455,67 €** και
 - δαπανών μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **1.105,57 €**,

επομένως συνολικά 37.326,66 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	12.820,81 €	50.147,47 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων (συγκεκριμένα, εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους **37.326,66 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	15.785,41 €	53.112,07 €

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ./22.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 10.393,05 €, πλέον 5.196,52 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 15.589,57 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει».
- 2) Με την υπ' αριθμ./22.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 6.423,70 €, πλέον 3.211,85 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, ήτοι συνολικό ποσό 9.635,55 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει».

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 22.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **43.304,37 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./17.11.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων) και

β) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **26.765,42 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./17.11.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	66.589,96 €	109.894,33 €
01.01.2018-31.12.2018	74.018,86 €	100.784,28 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου λόγω έλλειψης ουσιαστικής και αληθούς προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου και παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
- 2) Εσφαλμένη υπαγωγή του στη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου - παράβαση των άρθρων 27 ΚΦΔ και 28 ν. 4172/2013.
- 3) Ανεπίτρεπτη αντιστροφή βάρους απόδειξης.

4) Πλάνη περί τα πράγματα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) **όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] 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 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] 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 [...]. 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. [...]. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) **όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δε συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** ή γ) [...]. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες [...]. Η προϋπόθεση της **περ. β'** της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες διαπιστώνονται **παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.** Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές

εντάσσεται η **μη έκδοση** ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις [...]. 5. [...]. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. [...]. 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. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] 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 τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.1.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ («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 [...] για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «Άρθρο 1. Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 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 [...] πρόσωπο [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και

τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2. Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 **Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών.** Με τη 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 εφαρμόζόμενο 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 τη χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με τη 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. 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών [...]. 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 [...] προσώπων [...] 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 5. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/ φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι

μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Άρθρο 7. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 [...] 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 [...]. Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση), η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το

μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ.

Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα 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.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο [...]. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο [...].

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. [...]. 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. 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 κ.λπ. Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού [...] προσώπου [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...]»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών 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.ά.). 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, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [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 (παράβαση 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.). [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2017 και 2018: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2017 και 2018), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν κατά τις περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για τις περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα) και κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 και 2018 αντίστοιχα): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά

ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε **είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση** της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. 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. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου **εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του**. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο.

2. *Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...].* 3. *Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που δίδει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που δίδει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση αρκέστηκε στην απλή παράθεση των ισχυρισμών του, προσποιούμενη ότι αυτοί εξετάστηκαν «επισταμένως» (σελ. 47 των οικείων εκθέσεων ελέγχου), ώστε από πουθενά τελικά να μην προκύπτουν οι απόψεις της επί των απόψεων του που εκφράστηκαν στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, η δε παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης καταδεικνύεται εναργέστερα και από την παράθεση και των λοιπών προβαλλόμενων λόγων ακύρωσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 22.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων (σελ. 41-51 της πρώτης και 15-19 της δεύτερης), ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιλήφθηκε **ενός προς έναν** των ισχυρισμών που διατύπωσε ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ. πρωτ./11.12.2023 υπόμνημά του επί του υπ' αριθμ./17.11.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου, τοποθετούμενος με τρόπο σαφή και εξειδικευμένο και με πληρότητα εφ' εκάστου εξ αυτών και μάλιστα αποδεχόμενος πολλούς εξ αυτών, απορρίπτοντας δε άλλους, σε αμφότερες πάντως τις περιπτώσεις με αιτιολογία σαφή,

ειδική και πλήρη, σύμφωνα με τη σχετική νομοθετική επιταγή που απορρέει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 64, 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' και 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023)).

β) Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει:

- (i) ποιοι ισχυρισμοί του από αυτούς που πρόβαλε με το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./11.12.2023 υπόμνημά του επί του υπ' αριθμ./17.11.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν απαντήθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και μάλιστα με τρόπο σαφή και εξειδικευμένο και με πληρότητα, κατά παράβαση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 64, 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' και 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ και, τελικά, των διατάξεων εκείνων των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος, 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999 και 28 παρ. 1 ΚΦΔ και της υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023)) και
- (ii) σε τι ακριβώς συνίσταται εν προκειμένω η παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης -και μάλιστα σε συνάρτηση, κατά τους ισχυρισμούς του, με το δικαίωμά του σε ακρόαση από τη Φορολογική Διοίκηση πριν την έκδοση και κοινοποίηση σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων καταλογιστικών σε βάρος του πράξεων,

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί του αυτοί. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι είναι εσφαλμένη η υπαγωγή του στη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κατά παράβαση των άρθρων 27 ΚΦΔ και 28 ν. 4172/2013, και ειδικότερα ότι:

α) Προς τεκμηρίωση των πιστώσεων στους λογαριασμούς που τηρούσε σε τραπεζικά ιδρύματα και κρίθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο ως μη τεκμηριούμενες από σχετικά παραστατικά συνολικού ύψους 8.609,11 € (πλέον ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.066,14 €) για το φορολογικό έτος 2017 και 2.858,38 € (πλέον ΦΠΑ 686,01 €) για το φορολογικό έτος 2018 ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων θα έπρεπε να είχε δεχτεί δύο (2) επιπλέον παραστατικά που προσκομίστηκαν για το φορολογικό έτος 2017 και όλα τα παραστατικά που προσκομίστηκαν για το φορολογικό έτος 2018, έτσι ώστε να μένουν ως μη τεκμηριούμενες από φορολογικά παραστατικά (μη έκδοση ή/και ανακριβής έκδοση παραστατικών, κατά περίπτωση) για μεν το φορολογικό έτος 2017 πιστώσεις συνολικού ύψους 2.907,23 € (1.858,84 € + 1.048,39 €), πλέον ΦΠΑ συνολικού ύψους 696,77 € (445,16 € + 251,61 €), για δε το φορολογικό έτος 2018 πιστώσεις συνολικού ύψους 2.051,93 € (403,22 € + 600,32 € + 806,45 € + 241,94 €), πλέον ΦΠΑ συνολικού ύψους 492,47 € (96,78 € + 144,08 € + 193,55 € + 58,06 €).

Συνεπώς, βάσιμα αμφισβητεί το γεγονός ότι στην προκειμένη περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013,

σύμφωνα με τις οποίες οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου μεταξύ άλλων εφαρμόζονται «όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.». Συγκεκριμένα, δεν συνάδει με τους κανόνες της χρηστής διοίκησης και το πνεύμα των διατάξεων του ν. 4172/2013 ουσιαστικά να απορρίπτονται τα βιβλία του με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου μόνο από το γεγονός ότι προκύπτει διαφορά από μη έκδοση/ανακριβή έκδοση τιμολογίων, η αξία της οποίας ανέρχεται στο 4,47% και 2,95% των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων του των φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα.

β) Εξάλλου, όπως προκύπτει και από την ίδια την έκθεση ελέγχου καμία άλλη προϋπόθεση δεν πληρούται, ώστε να τυγχάνουν εφαρμογής οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

γ) Ο εναλλακτικός προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου συνιστά στην ουσία έναν τρόπο «εξωλογιστικού» προσδιορισμού των αποτελεσμάτων των υποχρεων, υπό την έννοια ότι αυτά προσδιορίζονται από τη φορολογική αρχή όχι με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων (για τους υπόχρεους που τηρούν τέτοια) και των δηλώσεων (για όλους τους φορολογούμενους), αλλά με βάση άλλες ενδείξεις και στοιχεία της οικονομικής τους δραστηριότητας.

Ο εναλλακτικός προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι επίσης κατά κάποιο τρόπο μορφή τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος των υποχρεων, καθώς για τον προσδιορισμό αυτό δε λαμβάνονται υπόψη τα δηλούμενα κάθε φορά εισοδήματα, αλλά τα ποσά που προκύπτουν με βάση τους υπολογισμούς από τη χρήση των έμμεσων τεχνικών τεκμαίρεται ότι συνιστούν μη δηλωθέν εισόδημα.

Από συστηματική άποψη οι έμμεσες τεχνικές εντάσσονται στο ευρύτερο σύνολο των «απλοποιήσεων» του φορολογικού συστήματος. Όλες αυτές οι μορφές απλοποιήσεων του φορολογικού συστήματος εγείρουν αμέσως σκέψεις σχετικά με την συμφωνία τους με την αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του καθενός. Η αρχή αυτή, έκφραση της αρχής της φορολογικής ισότητας, επιτάσσει το συνυπολογισμό όσο το δυνατό περισσότερων διακριτικών οικονομικοκοινωνικών σημείων της κατάστασης των φορολογουμένων για τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης. Έτσι, η χρήση γενικευμένων ενδείξεων και σημείων που δεν αφορούν τα ατομικά οικονομικά χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου κάθε φορά φορολογούμενου ούτε λαμβάνουν υπόψη τα μεγέθη που δηλώνει αυτός ή που προκύπτουν από τα φορολογικά του βιβλία, αλλά διαφορετικά μεγέθη που προσδιορίζουν έμμεσα την οικονομική του κατάσταση ενδέχεται να οδηγούν σε αποτέλεσμα που δεν αντανακλά την πραγματική φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, αλλά αποκλίνει από αυτή σε αντίθεση με την παραπάνω αρχή.

Εξάλλου, οι διατάξεις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου αφήνουν εξαιρετικά ευρεία ευχέρεια στη φορολογική διοίκηση για καταφυγή στις συγκεκριμένες τεχνικές, που ελέγχεται όμως από την άποψη της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, καθώς μπορεί να οδηγήσει σε καταστάσεις, όπου φορολογούμενοι υπό σχεδόν ίδιες συνθήκες αντιμετωπίζονται ουσιαστικά διαφορετικά.

δ) Στην προκειμένη περίπτωση η επιλογή της αρχής των αναλογίων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος χρησιμοποιήθηκε βεβαιωμένα, λαμβανομένου ότι υπήρχε η δυνατότητα από την πλευρά του ελέγχου να προσδιορίσει λογιστικά τα κέρδη, καθώς το μεγαλύτερο μέρος των πρωτογενών πιστώσεων δικαιολογήθηκαν στο υπ' αριθμ. πρωτ./12.6.2023 απαντητικό

του υπόμνημα, ενώ το δηλούμενο εισόδημα ήταν αρκετό για να καλύψει τις δαπάνες διαβίωσής του στα ελεγχόμενα έτη. Το κόστος ζωής του σε καμία περίπτωση δε δημιουργεί υπόνοιες για κρυμμένα εισοδήματα, σε συνδυασμό και με τις αντικειμενικές δυσκολίες του έμμεσου προσδιορισμού της κερδοφορίας μιας επιχείρησης αυτού του κλάδου και χωρίς την υποχρέωση σύνταξης απογραφής έναρξης και λήξης. Οι αντικειμενικές δε δυσκολίες του έμμεσου προσδιορισμού προκύπτουν, καθώς η ποικιλία των προϊόντων που κατασκευάζει είναι μεγάλη και εξαρτάται πάντα από τις απαιτήσεις του κάθε μεμονωμένου πελάτη. Υπάρχουν διαφορετικά τεχνικά χαρακτηριστικά σε κάθε κούφωμα. Αρκεί να αναλογιστεί κανείς τις επιλογές χρωμάτων, τις διαφορετικές βαφές, τις διαφορετικές σειρές (θερμά, ψυχρά) κ.ά, τα οποία καθορίζουν διαφορετικό κόστος και διαφορετική τιμή. Κάθε κούφωμα που κατασκευάζει έχει άλλο κόστος κατασκευής και σίγουρα άλλη ποσότητα υλικού που περισσεύει (άρα διαφορετική φύρα), αφού το κάθε κούφωμα προορίζεται να ενσωματωθεί σε ορισμένες διαστάσεις ύψους και πλάτους, ενώ η πρώτη ύλη που αγοράζει είναι κυρίως σε ράβδους έξι μέτρων. Επιπλέον, δεν υπάρχει μια δεδομένη τιμή για κάθε εργασία που αναλαμβάνει. Υπάρχουν διαφορετικοί παράγοντες που μπορούν να καθορίσουν την αξία της αμοιβής του πέρα από την αξία του κόστους των υλικών. Αυτοί μπορεί να είναι η απόσταση του κτηρίου που θα κάνει την τοποθέτηση των κουφωμάτων από την έδρα του, η δυσκολία που έχει η επιλεγμένη κατασκευή από τον πελάτη, οι δυσκολίες που μπορεί να αντιμετωπίσει κανείς στο κτήριο που θα τοποθετηθούν τα κουφώματα, ο τρόπος πληρωμής από τον πελάτη κ.ά.

Άρα, ο υπολογισμός ενός συντελεστή αναπροσαρμογής των αγορών σε πωλήσεις, ο οποίος έχει προσδιοριστεί από τον έλεγχο σε δύο μόνο κουφώματα, οδηγεί σε λάθος συμπεράσματα αν εφαρμοστεί στο σύνολο των αγορών του έτους. Διότι δεν υπάρχει ούτε δεδομένο κόστος ούτε δεδομένη τιμή ούτε δεδομένο περιθώριο κέρδους σε ένα αξιόπιστο εύρος προϊόντων, το οποίο θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τον υπολογισμό ενός αξιόπιστου συντελεστή αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Η περίπτωση (επιτρεπτής κατά νόμον χρησιμοποίησης μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος ενός φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα) της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, που τυποποιείται με τη διατύπωση της μη σύνταξης των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία φορολογικών παραστατικών σύμφωνα με τον ΚΦΔ, προφανώς και περιλαμβάνει και την περίπτωση της μη έκδοσης (όπως και την περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης) του προβλεπόμενου από τη νομοθεσία φορολογικού παραστατικού (επιχείρημα «από το έλασσον στο μείζον»: η μη σύνταξη ενός φορολογικού παραστατικού σύμφωνα με τους ορισμούς του ΚΦΔ (ανακριβής έκδοση φορολογικού παραστατικού) είναι σαφώς κάτι «λιγότερο» (ελαφρύτερο) σε σχέση με την παντελή μη έκδοση του παραστατικού). Επομένως, δεν αναφέρεται μόνο σε «παρατυπίες» (ανακρίβειες) ως προς την έκδοση εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών, αλλά προφανώς και σε «παραβάσεις» που συναρτώνται με φορολογικά παραστατικά (μη έκδοση φορολογικών παραστατικών, έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών παραστατικών, λήψη εικονικών φορολογικών παραστατικών, νόθευση φορολογικών παραστατικών), κάτι που επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα

συναφώς με την προπαρατεθείσα παρ. 4 της υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Τις παρατυπίες-παραβάσεις δε αυτές την αποκλειστική αρμοδιότητα να τις διαπιστώσει διά της έκδοσης σχετικής διοικητικής πράξης («τεκμήριο νομιμότητας» των σχετικών πράξεων της Διοίκησης») την έχει η αρμόδια (καθ' ύλην, κατά τόπον και κατά χρόνον) ελεγκτική υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, και μόνον αυτή, η Υπηρεσία μας δε και εν συνέχεια τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια έχουν (απλώς) αρμοδιότητα «επανεξέτασής» τους, στα πλαίσια του κατά το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαιώματος του καταλογιζόμενου προσώπου-φορολογούμενου σε έννομη προστασία τόσο σε ενδικοφανές όσο και σε δικαστικό στάδιο και μόνο στα όρια που διαγράφονται με το/τα σχετικό/-ά αίτημά/αιτήματά του.

β) Οι παραβάσεις αυτές αποτελούν «ουσιαστικής» φύσης παραβάσεις, με την έννοια ότι συναρτώνται άμεσα με (ως μέθοδοι απόκρυψης φορολογητέας ύλης ή εμφάνισης ψευδώς περιορισμένης φορολογητέας ύλης ως αληθινής) και καταδεικνύουν ευθέως φοροδιαφυγή, δηλαδή μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, κατά περίπτωση, του προβλεπόμενου από το νόμο ως οφειλόμενου φορολογικού βάρους. Επομένως, αποτελούν πράξεις ή παραλείψεις, κατά περίπτωση, ιδιαίτερης απαξίας από την πλευρά του νομοθέτη, ανεξαρτήτως της οικονομικής ζημίας που συνεπάγονται για το δημόσιο ταμείο ανά περίπτωση, δεδομένου ότι ενέχουν το στοιχείο της απάτης, γεγονός που από μόνο του υποδηλώνει παραβατική συμπεριφορά ιδιαίτερης απαξίας.

γ) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, αλλά και εκείνη του άρθρου 2 παρ. 2.1 τελευταίο εδάφιο της (κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4174/2013 εκδοθείσας) υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023)), μέσω μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») είναι επιτρεπτό κατά νόμον να προσδιορίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση τα ακαθάριστα έσοδα και οι φορολογητέες εκροές μιας επιχείρησης υποκείμενης στο ΦΠΑ. Τα ακαθάριστα αυτά έσοδα και οι φορολογητέες αυτές εκροές, κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενα/-ες, δεν προσδιορίζονται επ' ουδενί τεκμαρτώως, όπως εσφαλμένα (δηλαδή νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων, αλλά σε καθαρά πραγματική βάση, απλώς με έμμεσο τρόπο διαμορφούμενη (με άλλα λόγια στο πλαίσιο «έμμεσων αποδείξεων», ήτοι «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων, συνολικά θεωρουμένων», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), γι' αυτό άλλωστε και στην οικεία νομοθεσία γίνεται λόγος για «μεθόδους (τεχνικές) έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» (ήτοι του πραγματικού γεγονότος του μεγέθους (ύψους) της φορολογητέας ύλης).

δ) Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (και κατ' επέκταση η αποκάλυψη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης) με εφαρμογή οποιασδήποτε έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση

περίπτωση) ακριβή -και επομένως σε συμφωνία με την αρχή της (φορολόγησης βάσει της) φοροδοτικής ικανότητας.

Υπό αυτό το πρίσμα, η εφαρμογή-χρήση μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου αναμένεται να καταλήγει σε προσδιορισμό φορολογητέας ύλης ίδιου, κατά προσέγγιση, ύψους με την προσδιοριζόμενη βάσει των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και παραστατικών (στοιχείων) της επιχείρησης («λογιστικώς προσδιοριζόμενη»), αν αυτά τηρούνται με ακρίβεια, ήτοι σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, και μόνο μικρές αποκλίσεις θα δικαιολογούνται. Αντίθετα, αποκλίσεις σημαντικού ύψους (όπως εν προκειμένω ύψους 43.304,37 € για το φορολογικό έτος 2017 (στη φορολογία εισοδήματος) / τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 (στο ΦΠΑ) και 26.765,42 € για το φορολογικό έτος 2018 (στη φορολογία εισοδήματος) / τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 (στο ΦΠΑ)) δεν είναι εύλογες, με την έννοια ότι δε δικαιολογούνται αντικειμενικά, δεδομένου ότι αντίκεινται ευθέως στα πορίσματα μιας επιστημονικής μεθόδου και κατά τούτο σε πορίσματα αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή.

Κρίσιμο επομένως στοιχείο για την εφαρμογή ή μη μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου στην περίπτωση της διαπίστωσης μη έκδοσης ενός ή περισσότερων φορολογικών παραστατικών (όπως εν προκειμένω) δεν είναι η μικρή ή μεγάλη αξία του/τους, αλλά η διαπίστωση ή μη αποκλίσεων σημαντικού ύψους κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεση τεχνική ελέγχου»), και υπό αυτό το πρίσμα ακόμα και η μη έκδοση ενός φορολογικού παραστατικού όχι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας (και γενικότερα, κάθε παράβαση που συναρτάται με τον τρόπο έκδοσης των προβλεπόμενων από την ισχύουσα νομοθεσία φορολογικών παραστατικών όχι ιδιαίτερης βαρύτητας ή έκτασης ή μη ασκούμενη ουσιώδη επιρροή στη συνολική εικόνα της επιχείρησης) δεν αποτελεί λόγο που αποκλείει την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου, ως καταδεικνύουσα δήθεν απόκλιση χαμηλού ύψους σε σχέση με τη λογιστικώς προσδιορισθείσα και δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της επιχείρησης (όπως αβασίμως (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων με τους ως άνω ισχυρισμούς του), αλλά απεναντίας λόγο που επιβάλλει (με την έννοια ότι σε κάθε περίπτωση δικαιολογεί) την εφαρμογή τους, ως σοβαρή ένδειξη βασίμως πιθανολογούμενης σημαντικής απόκλισης σε σχέση με τη λογιστικώς προσδιορισθείσα και δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της, η οποία, αν επιβεβαιωθεί (όπως εν προκειμένω), δικαιολογεί τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου (με την έννοια ότι συνιστά νόμιμη περίπτωση, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, χρησιμοποίησης μιας εκ των ως άνω προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 ν. 4174/2013 τεχνικών/μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης).

ε) Στην υπό κρίση περίπτωση η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου της αρχής των αναλογιών αποκάλυψε εκτεταμένη και κατ' εξακολούθηση φοροδιαφυγή εκ μέρους της προσφεύγουσας (της τάξης του 39,95% (43.304,37 € / 108.410,54 €) για το φορολογικό έτος 2017 και του 27,60% (26.765,42 € / 97.023,76 €) για το φορολογικό έτος 2018.

στ) Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει σε τι ακριβώς έγκεινται τα εσφαλμένα συμπεράσματα (ήτοι μη ανταποκρινόμενα στην πραγματικότητα), στα οποία οδηγεί η εφαρμογή στο σύνολο των αγορών του έτους ενός συντελεστή αναπροσαρμογής (αναγωγής) των αγορών σε πωλήσεις (που κατά τους ισχυρισμούς του έχει προσδιοριστεί από τον έλεγχο σε δύο (2) μόνο κουφώματα), και ειδικότερα ποιοι είναι οι ανταποκρινόμενοι στην

πραγματικότητα, κατά περίπτωση, συντελεστές αναπροσαρμογής-αναγωγής που έπρεπε να εφαρμοστούν στην υπό κρίση περίπτωση και οι οποίοι μάλιστα αποκλίνουν ουσιωδώς από τον εφαρμοσθέντα από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ειδικότερος ως άνω σχετικός ισχυρισμός του.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι είναι ανεπίτρεπτο να φέρει ο ίδιος το βάρος να αποδείξει (ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης) ότι ο υπολογισμός ενός συντελεστή αναπροσαρμογής των αγορών σε πωλήσεις, ο οποίος έχει προσδιοριστεί από τον έλεγχο σε δύο μόνο κουφώματα, οδηγεί σε λάθος συμπεράσματα, αν εφαρμοστεί στο σύνολο των αγορών του έτους, και συνεπώς η σχετική κρίση του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων είναι αυθαίρετη, και τούτο διότι δεν υπάρχει ούτε δεδομένο κόστος ούτε δεδομένη τιμή ούτε δεδομένο περιθώριο κέρδους σε ένα αξιόπιστο εύρος προϊόντων, το οποίο θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τον υπολογισμό ενός αξιόπιστου συντελεστή αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί συναφώς δεν τίθεται ζήτημα βάρους απόδειξης, αλλά, όπως προεκτέθηκε κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, μη εξειδίκευσης εκ μέρους του, σε επίπεδο προβαλλόμενου ισχυρισμού, του σε τι ακριβώς έγκεινται τα εσφαλμένα συμπεράσματα (ήτοι μη ανταποκρινόμενα στην πραγματικότητα), στα οποία οδηγεί η εφαρμογή στο σύνολο των αγορών του έτους ενός συντελεστή αναπροσαρμογής (αναγωγής) των αγορών σε πωλήσεις (που κατά τους ισχυρισμούς του έχει προσδιοριστεί από τον έλεγχο σε δύο (2) μόνο κουφώματα), και ειδικότερα του ποιοι είναι οι ανταποκρινόμενοι στην πραγματικότητα, κατά περίπτωση, συντελεστές αναπροσαρμογής-αναγωγής που έπρεπε να εφαρμοστούν στην υπό κρίση περίπτωση και οι οποίοι μάλιστα αποκλίνουν ουσιωδώς από τον εφαρμοσθέντα από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ειδικότερος ως άνω σχετικός ισχυρισμός του. Προαπαιτούμενο για να γίνει λόγος για κατανομή του βάρους απόδειξης είναι η εξειδίκευση, με συγκεκριμένα αριθμητικά στοιχεία, του αν όντως η εξέταση-συμπερίληψη του κόστους, της τιμής και του περιθωρίου κέρδους σε ένα μεγαλύτερο (και άρα, θεωρητικά τουλάχιστον, πιο αξιόπιστο) εύρος προϊόντων καταλήγει σε συντελεστή αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις που αποκλίνει ουσιωδώς από το συντελεστή που χρησιμοποίησε-εφάρμοσε ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα): «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 συνήθεις 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, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια πραγματικής συναλλαγής, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. 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 [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], 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) [...]. 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. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. [...]. γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά

έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 2, 4-6, 8 και 10 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «2. [...]. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. 3. [...]. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, -Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, -Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των € 500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. 6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή». 7. [...]. 8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές, οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. 9. [...]. 10. Επισημαίνεται ότι 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. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά. 11. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017 και 2018 αντίστοιχα): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]. 1.α. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017 και 2018 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017 και 2018 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρό-νο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017 και 2018 αντίστοιχα): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «1. [...]. 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά** (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε [...], 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. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα [...] οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 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. 8. [...]. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, **όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου**. 11. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής. Παράγραφος 1 (ορισμοί) [...]. Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. Παράγραφος 1. 5.1.1 [...]. Παράγραφος 5. 5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία). Παράγραφος 7. 5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίσθηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων). 5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα

βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο. 5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση). Παράγραφος 8. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «**Απομείωση** (impairment): Το ποσό, κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του. [...]. **Γεγονός** (event): Γεγονός είναι οποιοδήποτε συμβάν δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις της οντότητας, όπως η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου [...]. **Προσαρμογή αξίας** (value adjustment): Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

Ως προς τις λογιστικές διαφορές

α) Αναφορικά με τη λογιστική διαφορά ύψους 2.229,83 € (φορολογικό έτος 2017): Σύμφωνα με το προσκομιζόμενο τραπεζικό παραστατικό η κατάθεση των μετρητών στο λογαριασμό της εκδούσας εταιρείας με ΑΦΜ έγινε μεν από υπάλληλο της εταιρείας αυτής στις 20.10.2017 και ώρα το πρωί, αλλά στην αιτιολογία αναφέρεται «.....», γεγονός που αγνοήθηκε από τον έλεγχο, καθώς το ποσό των 5.000,00 € δόθηκε από τον ίδιο στην εταιρεία την προηγούμενη της κατάθεσης ημέρα και ώρα που οι τράπεζες ήταν κλειστές, για το λόγω αυτό η κατάθεση έγινε την αμέσως επόμενη ημέρα. Επιπρόσθετα, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων σε καμία περίπτωση δεν αμφισβήτησε ότι το σχετικό τιμολόγιο αφορά σε πραγματική συναλλαγή.

β) Αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές που αφορούν σε παραστατικά εκδοθέντα από την επιχείρηση με ΑΦΜ (για αμφότερες τις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους): Η απόρριψη από πλευράς του ελέγχου της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά του των οικείων τιμολογίων αγορών είναι αυθαίρετη για τους παρακάτω λόγους:

- (i) Κατά τον έλεγχο, οι προσκομισθείσες καρτέλες του προμηθευτή αναφέρουν μόνο χρεώσεις (έκδοση φορολογικών στοιχείων) και καθόλου πιστώσεις (καταβολές), ώστε να διασταυρωθούν οι εξοφλήσεις των φορολογικών στοιχείων.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι παντελώς αβάσιμος, καθώς η επιχείρησή του τηρεί απλογραφικά βιβλία και ως εκ τούτου δεν είναι υποχρεωμένη να καταχωρεί ταμειακά παραστατικά.

- (ii) Κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με την επιχειρηματική πρακτική κάθε καταβολή (έναντι) που απεικονίζεται στην καρτέλα εξοφλεί τυχόν υπόλοιπο που υφίσταται στην ημερομηνία της καταβολής. Πιθανά κάποιες καταβολές να γίνονται ως προκαταβολή για αγορά πρώτων υλών που πραγματοποιούνται άμεσα. Από την επεξεργασία που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο και τις καρτέλες του προμηθευτή με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι κατά το 2017 εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 38.198,61 €, για την εξόφληση των οποίων καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος 20.462,00 €, ενώ για το 2018 εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 50.702,25 €, για την εξόφληση των οποίων καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος 34.690,00 €, γεγονός που ισχυροποιεί την άποψη του ελέγχου ότι οι καταβολές που γίνονται αφορούν εξόφληση έναντι του πραγματικού συνολικού υπολοίπου έως την ημερομηνία της πληρωμής.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι παντελώς αβάσιμος, καθώς βασίζεται σε υποθέσεις και πιθανότητες. Επιπλέον, στην εμπορική πρακτική είναι αδύνατο να υπάρχουν ανεξόφλητα υπόλοιπα στο ύψος που εικάζει ο έλεγχος. Περαιτέρω, αν παρόλ' αυτά ο ισχυρισμός αυτός του ελέγχου ήθελε να γίνει αποδεκτός, δε θα πρέπει να του καταλογιστεί καμία λογιστική διαφορά αναφορικά με τα ληφθέντα τιμολόγια από την ως άνω επιχείρηση, καθώς, εφόσον η κάθε τραπεζική καταβολή εξοφλεί το παλαιότερο υπόλοιπο, έπεται ότι, αν στις τραπεζικές καταβολές που πραγματοποιήθηκαν προς την εν λόγω επιχείρηση τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 συμπεριληφθούν και αυτές που πραγματοποιήθηκαν στα επόμενα του ελέγχου φορολογικά έτη, οι τελευταίες υπερβαίνουν τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές τόσο του φορολογικού έτους 2017 όσο και του φορολογικού έτους 2018.

- (iii) Κατά τον έλεγχο, δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά για πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν με μετρητά.

Αναφορικά με τη διαπίστωση αυτή του ελέγχου ο προσφεύγων επισημαίνει ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 12 ν. 4308/2014 τηρούσε απλογραφικά βιβλία και δεν είχε υποχρέωση να καταχωρεί και να παρακολουθεί τα ταμειακά παραστατικά που αφορούσαν τις πληρωμές των συναλλαγών του. Η προϋπόθεση ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα 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, έχει τεθεί από τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. β' ν. 4172/2013 και αφορά μόνο τα παραστατικά καθαρής αξίας άνω των 500,00 €. Επομένως, από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει υποχρέωσή του να διαφυλάσσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4308/2014 τις εξοφλητικές αποδείξεις τιμολογίων καθαρής αξίας κάτω των 500,00 €.

Εξάλλου, ο έλεγχος σε καμία περίπτωση δεν αμφισβήτησε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

Ο προμηθευτής με ΑΦΜ είναι ο κύριος προμηθευτής για τα υλικά αλουμινίου που αγοράζει, έτσι υπάρχει ανοιχτή καρτέλα υπολοίπων κατά τη διάρκεια του έτους. Οι εξοφλήσεις γίνονται με μετρητά για ποσά μικρότερα των 500,00 € κατά την παραλαβή των υλικών. Για τα τιμολόγια καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 500,00 € γίνονται οι καταβολές όποτε υπάρχει η δυνατότητα, με την προϋπόθεση στο τέλος κάθε έτους να έχουν εξοφληθεί όλα τα τιμολόγια που αφορούσαν στη χρονιά, λαμβάνοντας υπόψη ότι η κάθε καταβολή χρονικά εξοφλεί την παλαιότερη οφειλή που έχει δημιουργηθεί από τιμολόγια αξίας μεγαλύτερης των 500,00 €.

Ως προς το εφαρμοστέο ποσοστό φύρας

Η φύρα, εφόσον είναι ένα στοιχείο που αυξάνει την τελική τιμή πώλησης του προϊόντος, θα πρέπει να αυξήσει ισόποσα και το κόστος κατασκευής του, γιατί σε διαφορετική περίπτωση οδηγούμαστε σε λάθος συντελεστή αναπροσαρμογής του κόστους σε τιμή πώλησης. Η άποψη του ελέγχου ότι το περίσσευμα των υλικών μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε άλλες κατασκευές δεν ευσταθεί, διότι τα υλικά κατασκευής είναι εξατομικευμένα για τον κάθε πελάτη από μια μεγάλη ποικιλία υλικών, με αποτέλεσμα να είναι αρκετά δύσκολο να βρεθεί επόμενος πελάτης, σε εύλογο χρονικό διάστημα, ο οποίος να επιλέξει ακριβώς όμοια υλικά με προηγούμενο πελάτη για την κατασκευή των κουφωμάτων του. Η αναφορά δε στο εύλογο χρονικό διάστημα γίνεται, γιατί στην περίπτωση που τα υλικά που έχουν περισσέψει είναι σε χρώμα, με την πάροδο του χρόνου το χρώμα φθείρεται. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη τόσο η ποικιλία των διαφορετικών χρωματικών επιλογών κάθε πελάτη όσο και το σύνολο των κατασκευών που είναι με χρώμα.

Έτσι, για να προσδιοριστεί ένας συντελεστής φύρας κοντά στην πραγματικότητα, πρέπει να βρεθούν συγκεκριμένα αριθμητικά δεδομένα.

Ειδικότερα, μπορεί να προσδιοριστεί η φύρα για το διάστημα 18.09.2017-19.12.2018 με βάση τα κιλά άχρηστου αλουμινίου που πουλήθηκαν ως Μπορεί να προσδιοριστεί η ποσότητα που πήγε για ανακύκλωση, αν ληφθεί ως δεδομένο ότι στις 18.9.2017 πουλήθηκε όλη η ποσότητα που υπήρχε ως άχρηστο αλουμίνιο στην αποθήκη, άρα η ποσότητα που αναφέρεται στο τιμολόγιο στις 19.12.2018 είναι η φύρα που δημιουργήθηκε από τη δραστηριότητα της επιχείρησης στο διάστημα 18.09.2017-19.12.2018, το ύψος της οποίας σε κιλά είναι 1.370 (τιμ. Νο). Στο αντίστοιχο διάστημα υπάρχουν αγορές αλουμινίου, όπως έχει προκύψει από τα αντίστοιχα τιμολόγια αγορών της περιόδου, τα οποία μπορούν να ανακυκλωθούν 7.901,66 κιλά. Με βάση τα παραπάνω προκύπτει ότι η φύρα και για μόνο το υλικό που ανακυκλώνεται της περιόδου ανέρχεται σε 17,34% ($1.370 / 7.901,66$).

Πέραν του ποσοστού αυτού υπάρχει και επιπλέον φύρα 6% στα συγκεκριμένα ανακυκλώσιμα υλικά, καθώς ένα μέρος αυτών πάει στον κάδο των ακρήστων και όχι στην εταιρεία ανακύκλωσης· για παράδειγμα τα ρινίσματα κατά την επεξεργασία του αλουμινίου, τα υλικά περιτυλίγματος των ράβδων, τα οποία κατά την αγορά τους ζυγίζονται μαζί με το αλουμίνιο, καταστροφή υλικών κατά τη μεταφορά στον πελάτη, αστοχίες κατά την τοποθέτηση των προϊόντων στον πελάτη κ.ά. Επομένως, η συνολική φύρα των ανακυκλώσιμων υλών ανέρχεται σε 23%.

Επιπλέον των παραπάνω υλικών υπάρχουν φύρες 10% και σε όλα τα άλλα υλικά που χρησιμοποιούνται κατά την κατασκευή και την τοποθέτηση των κουφωμάτων, τα οποία δεν ανακυκλώνονται, όπως οι σήτες, οι οποίες σκίζονται εύκολα, ελαττωματικά εξαρτήματα ή

εξαρτήματα που καταστρέφονται κατά τη μεταφορά και την τοποθέτηση, καθώς και λοιπές απώλειες υλικών.

Η άποψη του ελέγχου ότι στην τιμολόγηση λαμβάνεται υπόψη και η φύρα είναι σωστή, καθώς η φύρα είναι ένα στοιχείο που αυξάνει το κόστος κατασκευής. Άρα, για να οδηγηθεί κανείς σε μια σωστή αναλογία των πωλήσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής, θα πρέπει να προσδιοριστεί όσο το δυνατόν καλύτερα το ποσοστό της φύρας κατά τη διαδικασία της παραγωγής. Για να γίνει αυτό πρέπει να έχουμε δεδομένα μετρήσιμα, όχι κατά προσέγγιση, και σχετικά με την πραγματικότητα.

Ο έλεγχος είχε υποχρέωση να προβάλει τους λόγους, για τους οποίους δε δέχτηκε το παραπάνω ποσοστό, κάτι το οποίο δεν έκανε. Αντ' αυτού και χωρίς αιτιολογία αντικατέστησε στον αριθμητή του παραπάνω κλάσματος τα κιλά της περιόδου με το μέσο όρο των κιλών που πήγαν για ανακύκλωση κατά προσέγγιση στα έτη 2016, 2017, 2018 και 2019, τον οποίο υπολόγισε σε 1.200 κιλά και έτσι κατέληξε σε $1.200 / 7.901 = 15\%$.

Ακόμα και να είχε αιτιολογήσει αυτή την επιλογή του, ο τρόπος υπολογισμού που εφαρμόστηκε είναι λανθασμένος. Εφόσον ήθελε να δει τη φύρα διαχρονικά, θα έπρεπε να προσδιόριζε ανά περίοδο επ' ακριβώς τις αγορές των πρώτων υλών που μπορεί να ανακυκλωθούν σε σχέση με τις πωλήσεις του scrap αλουμινίου των αντιστοίχων περιόδων, για να βγάλει επιμέρους ποσοστά φύρας ανά δεδομένη περίοδο και μετά να υπολογίσει το μέσο όρο αυτών των ποσοστών.

Πέραν του ανωτέρω ποσοστού φύρας 17,34% που έχει υπολογίσει υπάρχει και επιπλέον φύρα 6% στα συγκεκριμένα ανακυκλώσιμα υλικά. Το επιπλέον ποσοστό στη φύρα των συγκεκριμένων υλικών δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, χωρίς να δίνεται καμία εξήγηση του λόγου που τον οδήγησε σε αυτή την απόρριψη. Επομένως, η συνολική φύρα των ανακυκλώσιμων υλικών πρέπει να γίνει δεκτό ότι ανέρχεται σε ποσοστό 23% και όχι σε 15 % που δέχεται ο έλεγχος.

Με βάση τις γενικές αρχές της λογιστικής, άλλα και με βάση τα πραγματικά γεγονότα, δεν έχει υπάρξει επιχείρηση, η οποία κατά την παραγωγική της διαδικασία να μην έχει φύρες επί των υλικών που ενσωματώνει στο τελικό της προϊόν. Έτσι και στην υπό κρίση περίπτωση, υπάρχουν φύρες περίπου 10% και σε όλα τα άλλα υλικά που χρησιμοποιούνται (έκτος από τις ράβδους αλουμινίου που αναφέρθηκαν παραπάνω) κατά την κατασκευή και την τοποθέτηση των κουφωμάτων και τα οποία δεν ανακυκλώνονται, όπως είναι οι σήτες, οι οποίες σκίζονται εύκολα κατά την τοποθέτηση και τη μεταφορά τους, ελαττωματικά εξαρτήματα ή εξαρτήματα που καταστρέφονται κατά την τοποθέτησή τους, καθώς και λοιπές απώλειες υλικών. Ο έλεγχος δέχτηκε αυτό το ποσοστό επιλεκτικά και σε ένα μόνο υλικό. Δε δέχεται ότι κατά τη μεταφορά και την τοποθέτηση μπορεί να υπάρξουν αστοχίες και καταστροφή υλικών, δε δέχεται ότι στα εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται για να ολοκληρωθεί το κούφωμα (λάστιχα, βίδες, χερούλια, κλειδαριές κ.ά), μπορεί να υπάρξουν απώλειες. Η γνώμη του ελέγχου ότι τα ελαττωματικά υλικά έχει την υποχρέωση ο προμηθευτής να τα αντικαταστήσει δεν μπορεί να απαντήσει στα παραπάνω γεγονότα. Για το λόγο αυτό, με βάση την κοινή πείρα και λογική σε όλα τα υλικά αυτής της κατηγορίας πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπάρχει φύρα περίπου 10%.

Ως προς τον προσδιορισμό του συντελεστή αναγωγής του κόστους σε πωλήσεις

Α) Αναφορικά με την περίπτωση (α): Μπαλκονόπορτα 2,10 μ. ύψος x 1,40 μ. πλάτος.

- (i) Δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι το ρολό κατασκευάστηκε από τον ίδιο πάρα μόνο ότι έχει μηχανισμό, με συνέπεια να ληφθεί ως αξία του ρολού 120,00 €, που αντιστοιχεί σε αξία αγοράς έτοιμου ρολού διαστάσεων 1,50 μ. x 1,40 μ., όπως προκύπτει από τη σελ. 35 της έκθεσης ελέγχου. Το συγκεκριμένο ρολό δεν ανταποκρίνεται στο αναφερόμενο κούφωμα τόσο βάσει των τεχνικών του χαρακτηριστικών, καθώς αφορά ρολό λευκού χρώματος χωρίς θερμοδιακοπή και όχι βαρέως τύπου, όσο και βάσει των διαστάσεών του, το κούφωμα στο οποίο τοποθετήθηκε έχει διάσταση 2,10 μ. x 1,40 μ. Άρα, σε ένα κούφωμα μιας συγκεκριμένης διάστασης ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι τοποθετήθηκε ένα ρολό, το οποίο είναι περίπου κατά ένα τετραγωνικό μέτρο μικρότερο.

Αν ήθελε ο έλεγχος να λάβει τιμή αγοράς έτοιμου ρολού, θα έπρεπε να λάβει υπόψη το τιμολόγιο προμηθευτή μου Νο και από 23.4.2018, που αφορά σχεδόν όμοιο ρολό με μοτέρ (διαστάσεων 2,05 μ. x 1,41 μ.), οι οποίες διαστάσεις είναι σχεδόν όμοιες με το υπό εξέταση κούφωμα. Από αυτό το τιμολόγιο μαζί με το μοτέρ προκύπτει καθαρή αξία έτοιμου ρολού 297,00 €.

Αυτό είναι το πραγματικό γεγονός και αυτό πρέπει να γίνει δεκτό, ότι στο συγκεκριμένο κούφωμα το ρολό έχει κατασκευαστεί από την επιχείρηση του και δεν έχει αγοραστεί έτοιμο από την αγορά. Το ρολό είναι κατασκευασμένο με υλικά συγκεκριμένης εταιρείας, είναι σε χρώμα, βαρέως τύπου με θερμοδιακοπή και μοτέρ. Το συνολικό κόστος κατασκευής του ρολού μαζί με τις φύρες της κατασκευής είναι 257,60 €.

- (ii) Κατά την αναγωγή των τιμών ανά κιλό σε τιμές ανά μέτρο έχουν υπάρξει μικρές διαφορές στην στρογγυλοποίηση σε βάρος του από τη μεριά του ελέγχου. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο κουφώματος υπό (i) και (ii) κατά την έκθεση ελέγχου ο έλεγχος λαμβάνει αξία 7,90 € / μέτρο αντί του σωστού που είναι το 7,93 € / μέτρο και αυτό πρέπει να ληφθεί κατά την κοστολόγηση.

Για το πλαίσιο μπινί λαμβάνει αξία μέτρου 7,90 € / μέτρο αντί του σωστού που είναι 8,05 € / μέτρο. Από τη σελ. 36 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος αναφέρει [...] μπινί κάθετος αλουμινίου σειρά «θερμό» με χρώμα: 5,90 € / κιλό. Αν σε αυτή την τιμή που λαμβάνει ο έλεγχος ανά κιλό γίνει αναγωγή σε τιμή ανά μέτρο, έχουμε 8,05 € / μέτρο και αυτό πρέπει να ληφθεί κατά την κοστολόγηση.

- (iii) Η φύρα υπολογίζεται στο κόστος κατασκευής με βάση την ανάλυση που προηγήθηκε και τα ποσοστά αυτής πρέπει να ληφθούν κατά την κοστολόγηση.

Συνέπεια όλων των ανωτέρω είναι ότι ο συντελεστής αναπροσαρμογής των αγορών με βάση το κόστος που πρέπει να γίνει δεκτός για το συγκεκριμένο κούφωμα είναι 1,49 / 1,00 (1.008,00 / 675,60) και όχι 1,78 / 1,00 που λαμβάνει ο έλεγχος στους υπολογισμούς του.

B) Αναφορικά με την περίπτωση (β): Πόρτα 2,40 μ. ύψος x 0,85 μ. πλάτος.

- (i) Ο έλεγχος εκ παραδρομής υπολογίζει λάθος αξίες ανά μέτρο. Λαμβάνει αξία 12,00 € / μέτρο για πλαίσιο κουφώματος αντί του σωστού που είναι 12,50 € / μέτρο και αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την κοστολόγηση.

Για την κάσα μπίνι λαμβάνει αξία / μέτρο 7,90 € αντί του σωστού που είναι το 8,05 € / μέτρο και αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την κοστολόγηση.

- (ii) Ο έλεγχος για τα εξαρτήματα της συγκεκριμένης πόρτας δέχεται ότι μπορούν να φτάσουν μέχρι 40,00 €, χωρίς να κάνει καμία αναφορά στα επιχειρήματα που τον οδήγησαν σε αυτό το συμπέρασμα και χωρίς να λάβει υπόψη του την αναλυτική παρουσίαση που του έχει γίνει στο υπόμνημα επί του σημειώματος διαπιστώσεων. Τα εξαρτήματα και τα υλικά του κάθε κουφώματος δεν είναι τυχαία, υπάρχουν τεχνικές προδιαγραφές από την αντίστοιχη εταιρεία που ορίζουν τι υλικά και τι εξαρτήματα απαιτεί το κάθε κούφωμα. Έτσι, στη δεδομένη περίπτωση πρέπει να γίνει δέκτη η παρατεθείσα από τον προσφεύγοντα ανάλυση των εξαρτημάτων, με βάση την οποία η αξία των εξαρτημάτων είναι 77,96 € και αυτή πρέπει να γίνει δεκτή κατά τούς υπολογισμούς.

- (iii) Η φύρα υπολογίζεται στο κόστος κατασκευής με βάση την ανάλυση που προηγήθηκε.

Συνέπεια όλων των ανωτέρω είναι ότι ο συντελεστής αναπροσαρμογής των αγορών με βάση το κόστος που πρέπει να γίνει δεκτός για το συγκεκριμένο κούφωμα είναι $1,28 / 1,00$ ($403,22 / 313,88$) και όχι $1,62 / 1,00$ που λαμβάνει ο έλεγχος στους υπολογισμούς του.

Γ) Αναφορικά με την περίπτωση (γ): Παράθυρο 1,40 μ. ύψος x 0,60 μ. πλάτος.

Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη την επιπλέον περίπτωση κόστους (παράθυρο), της οποίας ο συντελεστής αναπροσαρμογής είναι $1,36 / 1,00$, στη διαμόρφωση του συνολικού συντελεστή. Προκειμένου να υπάρχει αντιπροσωπευτικό δείγμα προϊόντων, θα έπρεπε να έχει γίνει δεκτή και αυτή η περίπτωση, καθώς από δύο μόνο προϊόντα σχεδόν όμοια (πόρτες) δεν προκύπτει ένας αξιόπιστος συντελεστής.

Τούτων δοθέντων πρέπει να ληφθεί υπόψη και το κόστος κατασκευής παραθύρου κατά τη διαμόρφωση του τελικού συντελεστή αναπροσαρμογής των αγορών σε πωλήσεις.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω σχετικά με τη φύρα και το κόστος κατασκευής των τριών ως άνω περιπτώσεων ο συνολικός συντελεστής αναπροσαρμογής του κόστους σε πωλήσεις που πρέπει να γίνει δεκτός για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων του είναι $(1,48 + 1,28 + 1,36) / 3 = 1,38 / 1,00$ και όχι $1,73 / 1,00$ που έχει προσδιοριστεί από τον έλεγχο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι, εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

A. Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφορικά με το εφαρμοστέο ποσοστό φύρας

α) Καταρχήν, η μη διάθεση παραχθεισών ποσοτήτων, ως ζημία ουσιαστικά λόγω απομείωσης και η φυσική απομείωση («φύρα») υπάγεται στην έννοια των «γεγονότων» που αφορούν στην εκάστοτε επιχείρηση, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων).

Υπό αυτό το πρίσμα, ο προσφεύγων εν προκειμένω δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένα στοιχεία το πώς προκύπτουν τα ως άνω επικαλούμενα από αυτόν ποσοστά φύρας, δεδομένων μάλιστα και των ιδιαίτερων (αυξημένων) απαιτήσεων τεκμηρίωσης των γεγονότων που αφορούν στην

εκάστοτε επιχείρηση, οι οποίες τίθενται με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5-7 ν. 4308/2014 (όπως ίσχυαν κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων) -πολλώ μάλλον που οι μη διατεθείσες και μη χρησιμοποιηθείσες (ως άχρηστες/μη δυνάμενες από αντικειμενικούς λόγους να χρησιμοποιηθούν) ποσότητες πρώτων υλών, ως ζημία ουσιαστικά (λόγω απομείωσης), επηρεάζει ευθέως τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Ειδικότερα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικώς ούτε στα πλαίσια και στη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του συγκεκριμένα στοιχεία (έγγραφα- π.χ., μεταξύ άλλων, πρωτόκολλα καταστροφής πρώτων υλών, σχετική σύμβαση ή/και αλληλογραφία (φυσική ή/και ηλεκτρονική) με εταιρεία ανακύκλωσης/καταστροφής και σχετικά εκδοθέντα παραστατικά και αποδεικτικά εξόφλησης των παραστατικών, λαμβανομένης μάλιστα υπόψη της ιδιαίτερης φύσης των υπό κρίση χρησιμοποιούμενων από την προσφεύγοντα πρώτων υλών, που απαιτούν την τήρηση ειδικής διαδικασίας καταστροφής) προς τεκμηρίωση (πλήρη απόδειξη) των επικαλούμενων από αυτόν ποσοστών φύρας.

β) Εξάλλου, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τη διάταξη αυτή για την αναγνώριση της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, μη προσκομίζοντας ούτε στα πλαίσια και στη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του συγκεκριμένα στοιχεία (έγγραφα- π.χ., μεταξύ άλλων, πρωτόκολλα καταστροφής πρώτων υλών, σχετική σύμβαση ή/και αλληλογραφία (φυσική ή/και ηλεκτρονική) με εταιρεία ανακύκλωσης/καταστροφής και σχετικά εκδοθέντα παραστατικά, καθώς και αποδεικτικά εξόφλησης των παραστατικών), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση της σχετικής επικαλούμενης από αυτόν δαπάνης (φύρας) της επιχείρησής του, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. γ ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση της εν λόγω δαπάνης.

γ) Περαιτέρω, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 και 2018 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, μη προσκομίζοντας ούτε στα πλαίσια και στη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του συγκεκριμένα στοιχεία (έγγραφα- π.χ., μεταξύ άλλων, πρωτόκολλα καταστροφής πρώτων υλών,

σχετική σύμβαση ή/και αλληλογραφία (φυσική ή/και ηλεκτρονική) με εταιρεία ανακύκλωσης/καταστροφής και σχετικά εκδοθέντα παραστατικά, καθώς και αποδεικτικά εξόφλησης των παραστατικών), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση του επικαλούμενου από αυτόν ΦΠΑ εισροών, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 και 2018 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών (φύρας).

δ) Εξάλλου, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα)) και των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 και 2018 αντίστοιχα)) και συγκεκριμένα της ερμηνείας τους για σκοπούς κατανομής του βάρους απόδειξης, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων **δεν είχε την υποχρέωση** να προσδιορίσει ποσοστά φύρας για την επιχείρηση του προσφεύγοντος για σκοπούς προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της κατά τις δύο ως άνω ελεγχθείσες περιόδους, αλλά προέβη, οικεία βουλήσει (πρβλ. σχετικά σελ. 37 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως συνιστώντας την αιτιολογία τους, από 22.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου, στην οποία παραπέμπει, για λόγους συντομίας και αποφυγής περιττών επαναλήψεων, και η οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 14 αυτής)), στο σχετικό προσδιορισμό, λαμβάνοντας υπόψη τα διδάγματα της κοινής πείρας, στα πλαίσια της αρχής της **χρηστής διοίκησης**, κάτι ωστόσο που σε καμία περίπτωση δε μεταβάλλει την κατανομή του βάρους απόδειξης, όπως αυτή καθορίζεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4172/2013 και του Κώδικα ΦΠΑ, απορριπτομένων επομένως ως νόμω αβάσιμων των περί του αντιθέτου λανθανόντων στους ως άνω οικείους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το πρώτο εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Β. Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφορικά με τον προσδιορισμό του συντελεστή αναγωγής του κόστους σε πωλήσεις

Όπως προεκτέθηκε κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, αλλά και εκείνη του άρθρου 2 παρ. 2.1 τελευταίο εδάφιο της (κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4174/2013 εκδοθείσας) υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (22.12.2023)) συνάγεται ότι μέσω μιας ή περισσότερων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή

ημερομηνία) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») είναι επιτρεπτό κατά νόμον να προσδιορίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση τα ακαθάριστα έσοδα και οι φορολογητέες εκροές μιας επιχείρησης υποκείμενης στο ΦΠΑ. Τα ακαθάριστα αυτά έσοδα και οι φορολογητέες αυτές εκροές, κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενα/-ες, προσδιορίζονται σε καθαρά πραγματική βάση, απλώς με έμμεσο τρόπο διαμορφούμενη (με άλλα λόγια στο πλαίσιο «έμμεσων αποδείξεων», ήτοι «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων, συνολικά θεωρουμένων», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), γι' αυτό άλλωστε και στην οικεία νομοθεσία γίνεται λόγος για «μεθόδους (τεχνικές) έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» (ήτοι του πραγματικού γεγονότος του μεγέθους (ύψους) της φορολογητέας ύλης).

Στο πλαίσιο αυτό ορθά ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων «τυπικοποίησε» τις περιπτώσεις των εμπορευόμενων από τον προσφεύγοντα προϊόντων για σκοπούς προσδιορισμού του συντελεστή αναγωγής του κόστους σε πωλήσεις, χρησιμοποιώντας αριθμητικά δεδομένα που αντιστοιχούσαν, κατά προσέγγιση, σε όσο το δυνατόν περισσότερες περιπτώσεις πωληθέντων προϊόντων (δεδομένου ότι ως εκ της φύσης της δραστηριότητάς του ο προσφεύγων ήταν υποχρεωμένος να προβαίνει συχνά σε προσαρμογή («customization») των πωλούμενων και τοποθετούμενων από τον ίδιο προϊόντων, προκειμένου αυτά να ταιριάζουν στην εκάστοτε περίπτωση κτιρίου/οικοδομής), ώστε ο τελικώς προσδιορισθείς συντελεστής να είναι αντικειμενικά κοντά στον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή ανά περίπτωση.

Υπό αυτό το πρίσμα, ορθά λήφθηκε υπόψη

(α) Σ' ό,τι αφορά στη μπαλκονόπορτα:

- συνολική αξία 181,00 € για το ρολό της (120,00 € + 12,00 € + 10,00 € + 39,00 €), έστω κι αν η αξία αυτή αντιστοιχούσε (κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος) σε έτοιμο ρολό, μικρότερων διαστάσεων 1,50 μ. x 1,40 μ., λευκού χρώματος, χωρίς θερμοδιακοπή και όχι βαρέως τύπου, και
- κατά την αναγωγή των τιμών ανά κιλό σε τιμές ανά μέτρο αξία 7,90 € / μέτρο αντί για 7,93 € / μέτρο (απόκλιση 0,38% περίπου) και 8,05 € / μέτρο (απόκλιση 1,86% περίπου).

(β) Σ' ό,τι αφορά στην πόρτα:

- συνολική αξία 12,00 € / μέτρο αντί για 12,50 € / μέτρο (απόκλιση 4,00% περίπου), και
- κατά την αναγωγή των τιμών ανά κιλό σε τιμές ανά μέτρο αξία 7,90 € / μέτρο αντί για 8,05 € / μέτρο (απόκλιση 1,86% περίπου)

Εξάλλου, ορθά δε λήφθηκε υπόψη από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για σκοπούς προσδιορισμού του συντελεστή αναγωγής του κόστους σε πωλήσεις, και το παράθυρο, δεδομένου ότι, κατά την ανάλυση του προσφεύγοντος, η συμπερίληψη και του παραθύρου δε θα μετέβαλε τον εφαρμοστέο συντελεστή $([1,48 + 1,28 + 1,36] / 3 = 1,38$, ενώ και $[1,48 + 1,28] / 2 = 1,38$).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το δεύτερο εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Γ. Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές

1) Ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ύψους 1.105,57 € που αφορούσε σε δαπάνες μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013). Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, την εν λόγω λογιστική διαφορά.

2) Αναφορικά με τη λογιστική διαφορά ύψους 2.229,83 € (φορολογικό έτος 2017):

Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό μέσο, από το οποίο να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι στις 19.10.2017 παρέδωσε σε πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από την εταιρεία με ΑΦΜ **σε μετρητά** ποσό συνολικού ύψους 5.000,00 € προς εξόφληση αγαθών που είχε ήδη αγοράσει / υπηρεσιών που είχε ήδη λάβει καθαρής αξίας 2.229,83 € και τιμολογήθηκαν μεταγενέστερα με το υπ' αριθμ. / 22.11.2017 τιμολόγιο έκδοσής της, ώστε να υπάρχει ενδεχόμενο να εφαρμοστούν τα όσα διευκρινίστηκαν με την προπαρατεθείσα παρ. 8 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών κατά το σχετικό ως άνω ισχυρισμό του.

3) Αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές που αφορούν σε παραστατικά εκδοθέντα από την επιχείρηση με ΑΦΜ (για αμφότερες τις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους):

α) Ανεξαρτήτως του αν λόγω της τήρησης απλογραφικών βιβλίων δεν είχε την υποχρέωση να καταχωρεί ταμειακά παραστατικά, πάντως ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση να ανταποκριθεί στις ιδιαίτερες (αυξημένες) απαιτήσεις τεκμηρίωσης κάθε γεγονότος που αφορούσε στην επιχείρησή του (όπως εν προκειμένω των εξοφλήσεων των τιμολογίων που είχε λάβει από τους προμηθευτές του), οι οποίες τίθενται με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5-7 ν. 4308/2014 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου).

Επακόλουθο της μη τήρησης της υποχρέωσής του αυτής σε επίπεδο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ είναι η αδυναμία του να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης που φέρει σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα)), προκειμένου να αναγνωρισθεί η έκπτωση των σχετικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, και τελικά η μη αναγνώριση της έκπτωσης αυτής.

Υπό αυτό το πρίσμα, αν ο προσφεύγων είχε προσκομίσει αποδεικτικώς έγγραφα, από τα οποία να προέκυπτε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι είχε εξοφλήσει παραστατικά καθαρής αξίας μικρότερης των 500,00 € με μετρητά (κάτι για το οποίο δεν αρκεί μόνο η προσκόμιση τυχόν εξοφλητικών αποδείξεων), θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν οι αντίστοιχες καταβολές με τραπεζικά μέσα πληρωμής -που θεωρήθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων ότι έγιναν προς εξόφληση των εν λόγω ποσών, αφού δεν προσκομίστηκαν άλλα αποδεικτικά στοιχεία (έγγραφα) περί της εξόφλησής τους-, προς τεκμηρίωση της εξόφλησης, μέσω αυτών, των υπολοίπων φορολογικών στοιχείων (ήτοι εκείνων με καθαρή αξία μεγαλύτερη των 500,00 €). Αυτό είναι το νόημα της επισήμανσης του ελέγχου ότι δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά για πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν με μετρητά και όχι ότι ο προσφεύγων δεν τήρησε τυχόν κάποια υποχρέωση που είχε από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, πολύ δε λιγότερο κάποια υποχρέωσή του περί διαφύλαξης των εξοφλητικών αποδείξεων για παραστατικά

καθαρής αξίας μικρότερης των 500,00 € (που, όπως ορθά επισημαίνει και ο προσφεύγων, δεν αποτελούν ουσιώδες αποδεικτικό στοιχείο, αλλά συνεκτιμώνται με τα υπόλοιπα αποδεικτικά μέσα).

β) Κατά τον προσδιορισμό των προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος δαπανών που αφορούσαν σε παραστατικά εκδοθέντα από την επιχείρηση με ΑΦΜ (για αμφότερες τις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους) ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων εκκίνησε από τη βασική παραδοχή ότι κάθε «έναντι» καταβολή-εξόφληση που εμφανίζεται στην καρτέλα ενός προμηθευτή εξοφλεί υφιστάμενο κατά την ημερομηνία της καταβολής υπόλοιπο (όπως είχε προβάλει και ο προσφεύγων με το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./11.12.2023 υπόμνημά του επί του υπ' αριθμ./17.11.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων), παραδοχή που επιβάλλεται από τα διδάγματα της κοινής πείρας και της λογικής. Στο πλαίσιο αυτό εξαιρέθηκαν τυχόν καταβολές που είχαν το χαρακτήρα προκαταβολής, για αγορά π.χ. πρώτων υλών· στις περιπτώσεις αυτές θεωρήθηκε, όπως είναι ευνόητο, ότι με τις καταβολές αυτές δεν εξοφλούνταν το υφιστάμενο κατά την ημερομηνία της καταβολής υπόλοιπο, αλλά καλύπτονταν «προκαταβολικά» οι οικείες αγορές.

γ) Ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, με αναφορά σε συγκεκριμένα αριθμητικά δεδομένα (συγκεκριμένες καταβολές), τον ειδικότερο ισχυρισμό του ότι, αν στις τραπεζικές καταβολές που πραγματοποιήθηκαν προς την ως άνω επιχείρηση με ΑΦΜ κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 συμπεριληφθούν και αυτές που πραγματοποιήθηκαν στα επόμενα του ελέγχου φορολογικά έτη, οι τελευταίες υπερβαίνουν τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές τόσο του φορολογικού έτους 2017 όσο και του φορολογικού έτους 2018 (ισχυρισμός ωστόσο που έρχεται σε αντίθεση με τα αναφερόμενα στο ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./11.12.2023 υπόμνημά του επί του υπ' αριθμ./17.11.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ότι για τα τιμολόγια της επιχείρησης αυτής με καθαρή αξία μεγαλύτερη των 500,00 € οι καταβολές γίνονταν όποτε υπήρχε η δυνατότητα, με την προϋπόθεση όμως στο τέλος του έτους να έχουν εξοφληθεί όλα τα τιμολόγια που αφορούσαν στη χρονιά), με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

Εξάλλου, ακόμα κι αν ο προσφεύγων είχε προβάλει τον ως άνω ισχυρισμό του με τρόπο ορισμένο, με αναφορά σε συγκεκριμένα αριθμητικά δεδομένα (συγκεκριμένες καταβολές), θα έφερε πάντως το βάρος να τον αποδείξει (βάρος στο οποίο ωστόσο δεν ανταποκρίνεται). Κι αυτό, γιατί το γεγονός ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων προσδιόρισε τις προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του δαπάνες που αφορούσαν σε παραστατικά εκδοθέντα από την επιχείρηση με ΑΦΜ (για αμφότερες τις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους) από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων δε μετέβαλε-αναίρεσε την κατανομή του βάρους απόδειξης, όπως αυτή καθορίζεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, αφού ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό αυτό οικεία βουλήσει, στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης, χωρίς να υπάρχει, όπως εκτέθηκε και κατά την εξέταση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος αναφορικά με το εφαρμοστέο ποσοστό φύρας, σχετική υποχρέωση του για κάτι τέτοιο,

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το τρίτο εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 22.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 19.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		22.12.2023	22.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017
2		22.12.2023	22.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3		22.12.2023	22.12.2023	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017
4		22.12.2023	22.12.2023	ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	18.647,35 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	9.323,68 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	3.359,37 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>31.330,40 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./22.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά κύριου φόρου	11.779,84 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018	6.121,11 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	2.246,51 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>20.147,46 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./22.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	10.393,05 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	5.196,52 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>15.589,57 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./22.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

Διαφορά κύριου φόρου	6.423,70 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018	3.211,85 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>9.635,55 €</u>
---	--------------------------

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./22.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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