



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 661

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ:

- α) της υπ' αριθ. /28.09.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023,
- β) της υπ' αριθ. /28.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,
- γ) της υπ' αριθ. /28.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,
- δ) της υπ' αριθ. /28.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

ε) της υπ' αριθ./28.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28.09.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023, τις υπ' αριθ./28.09.2023 και/28.09.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./28.09.2023 και/28.09.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 – 31/12/2017 και 01/01/2018 – 31/12/2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Επί της από 10/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28.09.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες γευμάτων από οινεστιατόριο ή οינוμαγειρείο, για το φορολογικό έτος 2023, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις, ήτοι μη διαφύλαξης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών και των ηλεκτρονικών αρχείων τους, παράβασης που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ίδιου Κώδικα.

Με την υπ' αριθ./28.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του φορολογικού έτους 2017 ποσού 55.923,78€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, φόρος ποσού 37.547,57€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 18.773,79€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.409,96€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 62.731,32€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 125.571,46€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 244.521,81€ έναντι δηλωθέντων ποσού 118.950,35€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών και β) στην προσθήκη λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 34.330,93€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./28.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του φορολογικού έτους 2018 ποσού 13.696,85€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 44.897,61€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 22.448,81€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.879,97€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 75.226,39€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης 124.093,48€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 221.959,22€ έναντι δηλωθέντων ποσού 97.865,74€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών και

β) στην προσθήκη λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 29.090,75€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./28.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 198,02€, και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 29.992,31€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 14.996,16€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 44.988,47€, λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυσβισών εκροών ποσού 125.793,02€ και φόρου αυτών με συντελεστή 24% ύψους 30.190,33€.

Με την υπ' αριθ./28.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 258,35€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 29.722,11€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 14.861,06€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 44.583,17€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 198,02€ και β) επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυσβισών εκροών ποσού 124.093,48€ και φόρου αυτών με συντελεστή 24% ύψους 29.782,44€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/09/2023 εκθέσεων ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2021 και/2023 εντολών του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του ΚΦΔ, καθότι ο προσφεύγων αφενός εμφάνιζε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης που δεν καλύπτονταν από το διαθέσιμο εισόδημά του αφετέρου δεν προσκομίστηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράχθηκαν από τους εν χρήσει ΦΗΜ λόγω μη διαφύλαξής τους. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντος, επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών (mark up method), ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη επιλογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών κατά παράβαση των σχετικών οδηγιών της διοίκησης. Δεν είναι πρόσφορη η μέθοδος της αρχής των αναλογιών.

2. Νομικώς πλημμελής, αβάσιμος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση. Εσφαλμένη αναγωγή των εξαχθέντων από την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών τιμών στο σύνολο του κόστους πωληθέντων. Μη ορθός υπολογισμός συνολικής φύρας, αυτοπαράδοσης και φθοράς των προϊόντων του. Έλλειψη ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας.
3. Παράνομος ο καταλογισμός του ΦΠΑ δυνάμει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος με έμμεση τεχνική.
4. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ. Ύπαρξη ανυπαίτιας αντικειμενικής αδυναμίας συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις του λόγω ανωτέρας βίας.

Ως προς τον 1ο, 2ο και 3ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...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, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, στο άρθρο 14 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...*».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα*».

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

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, 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, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013... 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή... γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών

επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:.... - Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.... Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)... 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «... Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το

ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 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, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του

κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι: «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... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

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

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

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

Επειδή, με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και

παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγιά του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 183].

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 28/09/2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, βάσει βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, κατά το φορολογικό έτος 2017 τα ακαθάριστα έσοδά του από την εμπορική δραστηριότητα του εστιατορίου ανήλθαν σε 118.950,35€, το κόστος πωληθέντων σε 116.996,08€, το μικτό κέρδος σε 1.954,27€, τα λειτουργικά έξοδα σε 62.862,05€ και οι ζημιές σε 60.907,78€, και κατά το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδά του ανήλθαν σε 97.865,74€, το κόστος πωληθέντων σε 103.719,26€, το μικτό κέρδος σε -5.853,52€, τα

λειτουργικά έξοδα σε 55.322,28€ και τοι ζημιές σε 61.175,80€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι, κατά το έτος 2017, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων 1,64% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους αρνητικός (-51,20%), και κατά το έτος 2018, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων αρνητικό (5,98%) και ο συντελεστής καθαρού κέρδους ήταν επίσης αρνητικός (-62,50%).

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α.1293/2019 απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του του με ΑΦΜ (120,00€ το 2017 και 0,00€ το 2018) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης (που προσδιορίστηκαν σε 12.364,82€ το 2017 και 6.973,08€ το 2018). Επίσης, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. πρωτ. /03.05.2023 πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ (παροχής πληροφοριών και αντιγράφων των λογιστικών αρχείων). Αντιθέτως, υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ. /01.08.2023 υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία οι παλιοί ΦΗΜ είχαν καταστραφεί και ο ίδιος αδυνατούσε να προσκομίσει αντίγραφα των παραχθέντων ηλεκτρονικών αρχείων. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις τόσο της παρ. 1 (περ. α' και γ') όσο και της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του και συγκεκριμένα, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών (mark up method), κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, με την υπ' αριθ. /31.07.2023 απόφασή του.

Ακολούθως, ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος των συνολικών αγορών κατ' έτος, όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, σε τρεις βασικές κατηγορίες και συγκεκριμένα, ποτών, σαλατών – ορεκτικών και κυρίως πιάτων που καταλαμβάνουν το 85,24% (99.721,99€ εκ συνόλου 116.996,08€) και 88,50% (91.792,13€ εκ συνόλου 103.719,26€) του κόστους πωληθέντων για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα. Στη συνέχεια, η ελεγκτική αρχή αξιοποιώντας φορολογικά στοιχεία αγορών και πώλησης και συνεκτιμώντας ποσοστό φύρας 5%, 30% και 30% αντίστοιχα, προσδιόρισε αρχικά την μέση αναλογία (μέσο δείκτη) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων ανά κατηγορία [Αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ – Μέση Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Μέση Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ] και έπειτα τα ακαθάριστα έσοδα με την εφαρμογή του ανωτέρω συντελεστή στο κόστος πωληθέντων ανά κατηγορία [Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Μέση αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)].

Συγκεκριμένα, με δεδομένο ότι ο προσφεύγων δε διενήργησε απογραφή έναρξης και λήξης ιδιόκτητων αποθεμάτων κατά τα υπό κρίση έτη, η μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς για την κατηγορία των ποτών προσδιορίστηκε σε 1,78 για το έτος 2017 και 1,74 για το έτος 2018, για την κατηγορία των σαλατών – ορεκτικών σε 1,76 για το έτος 2017 και 1,85 για το έτος 2018 και για την κατηγορία των κυρίως πιάτων σε 2,37 για το έτος 2017 και 2,41 για το έτος 2018. Εν συνεχεία, οι προαναφερθείσες αναλογίες σταθμίστηκαν ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής στο

κόστος πωληθέντων των αγορών ποτών, σαλατών – ορεκτικών και κυρίως πιάτων και εξήχθη η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς, η οποία προσδιορίστηκε σε 2,09 για το έτος 2017 και 2,14 για το έτος 2018. Κατόπιν τούτου, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε 244.521,81€ για το έτος 2017 (κόστος πωληθέντων 116.996,08€ x σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς 2,09) και 221.959,22€ για το έτος 2018 (κόστος πωληθέντων 103.719,26€ x σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς 2,14). Κατόπιν των ανωτέρω, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, διαπιστώθηκαν αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 125.571,46€ και 124.093,48€, αντίστοιχα.

Έπειτα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και της ενότητας Δ' της Ε.2016/2020 εγκυκλίου, προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές στη φορολογία του ΦΠΑ με την προσθήκη των διαφορών με συντελεστή ΦΠΑ 24% καθότι τα προσδιορισθέντα με την έμμεση τεχνική έσοδα αφορούσαν την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιλογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών είναι μη νόμιμη καθότι δεν είναι πρόσφορη.

Εντούτοις, ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ούτε από τις κανονιστικές αποφάσεις ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) και Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) πηγάζει οποιοσδήποτε περιορισμός στην επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ανάλογα με τις προϋποθέσεις που πληρούνται για τον έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων, η δε απόφαση της έγκρισης του έμμεσου προσδιορισμού αποσκοπεί στη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος με την επιλογή της προσφορότερης τεχνικής. Περαιτέρω, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για εξαγωγή αξιόπιστης αναλογίας διότι, όπως διευκρινίστηκε και με την εγκύκλιο Ε.2016/2020, 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, συγκεκριμένους προμηθευτές και ως ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δύναται να εφαρμόσει περισσότερες από μία έμμεσες τεχνικές και ακολούθως, να συγκρίνει τα αποτελέσματα των προσδιορισμών (έμμεσων και γενικών διατάξεων) και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα να λάβει το μεγαλύτερο, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Εν προκειμένω, η επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 4 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, με την υπ' αριθ./31.07.2023 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη ότι στα ελεγχόμενα έτη δηλώθηκαν ζημιές μεγάλου ύψους, δεν υφίστατο μεγάλος όγκος αποθεμάτων και παρατηρούνταν μικρή διασπορά βασικών προμηθευτών.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών διότι οι τιμές που εξήχθησαν (μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς) εφαρμόστηκε επί του συνολικού κόστους πωληθέντων στο οποίο

ενυπάρχουν και αγορές βοηθητικών υλών και αναλωσίμων για τα οποία δεν προσδιορίστηκε τοιαύτη αναλογία.

Από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει πράγματι ότι η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς, σε αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη, που υπολογίστηκε επί ενός μέρους του συνολικού κόστους πωληθέντων και δη του κόστους των ποτών, σαλατών – ορεκτικών και κυρίως πιάτων, εφαρμόστηκε στο συνολικό κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνοντας κόστη (βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα κ.λπ.) τα οποία δεν προσαύξησαν αντίστοιχα την τιμή αγοράς. Συνεπώς, οι εξαχθείσες αναλογίες εσφαλμένα εφαρμόστηκαν επί του συνολικού κόστους πωληθέντων και όχι στο κόστος πωληθέντων των ποτών, σαλατών – ορεκτικών και κυρίως πιάτων, ήτοι επί του ποσού των 99.721,79€ στο έτος 2017 και 91.792,13€ στο έτος 2018. Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα, τα κέρδη και κατ' επέκταση και οι φορολογητέες εκροές διά της παρούσας απόφασης τροποποιούνται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	244.521,81	208.418,54
	(116.996,08 x 2,09)	(99.721,79 x 2,09)
(μείον) Κόστος πωληθέντων	116.996,08	116.996,08
Μικτό κέρδος	127.525,73	91.422,46
(μείον) Δαπάνες	62.862,05	62.862,05
(πλέον) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ-Φορολογικής βάσης	167,95	167,95
(πλέον) Μη εκπιπόμενες δαπάνες	34.162,98	34.162,98
Κέρδη/Ζημιές	98.994,61	62.891,34

Φορολογικό έτος 2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	221.959,22	196.435,16
	(103.719,26 x 2,14)	(91.792,13 x 2,14)
(μείον) Κόστος πωληθέντων	103.719,26	103.719,26
Μικτό κέρδος	118.239,96	92.715,90
(μείον) Δαπάνες	32.002,68	32.002,68
(πλέον) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ-Φορολογικής βάσης	839,75	839,75
(πλέον) Μη εκπιπόμενες δαπάνες	28.251,00	28.251,00
Κέρδη/Ζημιές	115.328,03	89.803,97

Αντιστοίχως, τροποποιούνται οι φορολογητέες εκροές μειούμενες κατά το ποσό της διαφοράς των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση ο φόρος αυτών με συντελεστή 24%.

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι ο υπολογισμός συνολικής φύρας, αυτοπαράδοσης και φθοράς των προϊόντων του δεν είναι ορθός. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων προσδιορίζει το ποσοστό φύρας στα ποτά σε 15% – 20%, στις σαλάτες – ορεκτικά σε 50% και στα κυρίως πιάτα σε 35% - 45% και τις αυτοπαραδόσεις και τις φθορές σε 10%. Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή όφειλε να λάβει υπόψη της τα αποθέματα τέλους χρήσης σε ποσοστό 10% επί των αγορών.

Μολονότι όμως, τα παρεχόμενα από το εστιατόριο είδη είναι ευπαθή και πιθανόν να υφίστανται κάποιες απώλειες κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, κατά κοινή λογική και πείρα, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε

νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας. Περαιτέρω, για τα διατεθέντα είδη άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ενώ για τα κατεστραμμένα προϊόντα σχετικό πρωτόκολλο καταστροφής ή άλλο αποδεικτικό/δικαιολογητικό στοιχείο. Επίσης, η ύπαρξη αποθεμάτων κατά το τέλος χρήσης δεν επιβεβαιώνεται από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται αφενός ότι ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών συνεπεία του επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων είναι μη νόμιμος και αφετέρου ότι δεν διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος του ΦΠΑ. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, τα έσοδα που προσδιορίζονται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, ο οποίος πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό, ενώ οι ισχυρισμοί περί εσφαλμένης επιλογής της έμμεσης τεχνικής και μη νόμιμης επιβολής ΦΠΑ, προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών...».

Επειδή, με το άρθρο 13 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε , ζ ή και ιδ της παρ. 1,...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 53 – 62) και διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Επειδή, με το άρθρο 61 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας...».

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί (εγγ. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007, ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την υπ' αριθ. πρωτ./03.05.2023 πρόσκληση να θέσει στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής, μεταξύ άλλων, αντίγραφα των αναγνώσεων των φορολογικών μνημών και τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία από τους εν χρήσει ΦΗΜ για το διάστημα 01/01/2017 έως και 31/12/2018. Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ./01.08.2023 υπεύθυνη δήλωση ότι οι ταμειακές μηχανές καταστράφηκαν από πλημμύρα, ενώ προσκόμισε και την υπ' αριθ. πρωτ./Φ.706.8 βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Ορεστιάδας, σύμφωνα με την οποία, στις 11/04/2020 έγινε ρίψη νερού για κατάσβεση πυρκαγιάς σε αποθήκη ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, χωρίς να αναφέρει αν υπήρχαν καταστροφές και δη των ταμειακών μηχανών. Περαιτέρω, ο

προσφεύγων δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια στη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων του εν χρήσει ΦΗΜ, καθώς δεν είχε λάβει τα απαιτούμενα μέτρα και τις δικλείδες ασφαλείας, ως οφείλει να κάνει κάθε επιχείρηση με την εφαρμογή προσήκουσας πολιτικής ασφαλείας και τακτική περιοδική αποθήκευση των δεδομένων των ηλεκτρονικών συστημάτων σε εξωτερικό μέσο αποθήκευσης (backup) ώστε να είναι δυνατή η ανάκτησή τους, σε κάθε περίπτωση. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν επέδειξε την άκρα επιμέλεια και σύνεση που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξη των παραχθέντων ηλεκτρονικών αρχείων του εν χρήσει ΦΗΜ από καταστροφές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ανυπαίτιας αντικειμενικής αδυναμίας συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις του λόγω ανωτέρας βίας, προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Επειδή, ουδείς άλλος ισχυρισμός προβάλλεται από τον προσφεύγοντα αναφορικά με τις λοιπές διαφορές που διαπιστώθηκαν, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. / 10.11.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ. / 28.09.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
2. την τροποποίηση της υπ' αριθ. / 28.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
3. την τροποποίηση της υπ' αριθ. / 28.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
4. την τροποποίηση της υπ' αριθ. / 28.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, και
5. την τροποποίηση της υπ' αριθ. / 28.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. / 28.09.2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ	2.500,00 €
--	------------

**Υπ' αριθ. /28.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2017**

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα		98.994,61	62.891,34	-36.103,27
2	Εισόδημα από ακίνητα	1.660,49	1.660,49	1.660,49	0,00
3	Εισόδημα από κεφάλαιο				0,00
4	Μισθωτή εργασία				0,00
5	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1.660,49	100.655,10	64.551,83	-36.103,27
6	Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	55.923,78			0,00
7	Φορολογητέο εισόδημα	1.660,49	100.655,10	64.551,83	-36.103,27
8	Φόρος που αναλογεί	249,07	37.796,64	21.550,17	-16.246,47
9	Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	20,00	20,00	20,00	0,00
10	Κύριος φόρος (8-9)	229,07	37.776,64	21.530,17	-16.246,47
11	Διαφορά κύριου φόρου		37.547,57	21.301,10	-16.246,47
12	Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		18.773,79	10.650,55	-8.123,24
13	Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		6.409,96	3.167,69	-3.242,27
14	Σύνολο φόρου για καταβολή (11+12+13)		62.731,32	35.119,34	-27.611,98

**Υπ' αριθ. /28.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2018**

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα		115.328,03	89.803,97	-25.524,06
2	Εισόδημα από ακίνητα	1.660,49	1.660,49	1.660,49	0,00
3	Εισόδημα από κεφάλαιο				0,00
4	Μισθωτή εργασία				0,00
5	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1.660,49	116.988,52	91.464,46	-25.524,06
6	Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	13.696,85		0,00	0,00
7	Φορολογητέο εισόδημα	1.660,49	116.988,52	91.464,46	-25.524,06
8	Φόρος που αναλογεί	249,07	45.146,68	33.660,86	-11.485,82
9	Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	32,24	32,24	32,24	0,00
10	Κύριος φόρος (8-9)	216,83	45.114,44	33.628,62	-11.485,82
11	Διαφορά κύριου φόρου		44.897,61	33.411,79	-11.485,82
12	Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		22.448,81	16.705,90	-5.742,91
13	Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		7.879,97	5.582,80	-2.297,17
14	Σύνολο φόρου για καταβολή (11+12+13)		75.226,39	55.700,49	-19.525,90

**Υπ' αριθ. /28.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	118.806,40	244.599,42	208.496,15	-36.103,27
Φορολογητέες εισροές	154.499,24	154.499,24	154.499,24	0,00
Φόρος εκροών	28.505,00	58.695,33	50.030,55	-8.664,78
Υπόλοιπο φόρου εισροών	28.703,02	28.703,02	28.703,02	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	198,02			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		29.992,31	21.327,53	-8.664,78
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		14.996,16	10.663,77	-4.332,39
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		44.988,47	31.991,30	-12.997,17
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	198,02	0,00	0,00	0,00

**Υπ' αριθ. /28.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	97.865,74	221.959,22	196.435,16	-25.524,06
Φορολογητέες εισροές	131.742,99	131.742,99	131.742,99	0,00
Φόρος εκροών	23.487,77	53.270,21	47.144,44	-6.125,77
Υπόλοιπο φόρου εισροών	23.746,12	23.548,10	23.548,10	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	258,35			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		29.722,11	23.596,34	-6.125,77
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		14.861,06	11.798,17	-3.062,89
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		44.583,17	35.394,51	-9.188,66
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	258,35	0,00	0,00	0,00

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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