



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1157

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

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

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

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

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

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

4. Την από 08-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

α)της με αριθμ. /05-12-2023 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,

β)της με αριθμ./05-12-2023 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,

γ)της με αριθμ./05-12-2023 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019 και

δ)της με αριθμ./05-12-2023 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την με αριθμ./05-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 1.756,70€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 878,35€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.635,05€.

β)Με την με αριθμ./05-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 1.596,36€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 798,18€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.394,54€.

γ)Με την με αριθμ./05-12-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου ύψους 10.570,94€ και πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 5.285,47€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 15.856,41€.

δ)Με την με αριθμ./05-12-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου ύψους 10.475,21€ και πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 5.237,60€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 15.712,81€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 05-12-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Καβάλας, κατόπιν ελέγχου

που διενεργήθηκε, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ...../03-10-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του νόμου 4172/2013, εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσης και κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του Ν 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και δη την αρχή των αναλογιών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος:

1)Μη νόμιμες οι επίδικες πράξεις γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που προσκόμισε στην αρμόδια ΔΟΥ. Ουδέποτε του παραδόθηκε αποδεικτικό παράδοσης βιβλίων και στοιχείων. Ο έλεγχος ήταν επιτόπιος και τα παραδοθέντα για έλεγχο βιβλία και στοιχεία παραμένουν μέχρι την ημέρα υποβολής της ενδικοφανούς εκτός της επαγγελματικής του εγκατάστασης, ήτοι πέραν των δέκα ημερών που ορίζει ο νόμος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τα άρθρα 14§2 και 24§4 του Ν.4987/2022. Από τις άνω παραλείψεις του ελέγχου υφίσταται βλάβη μη έκδοσης φορολογικής ενημερότητας για κάθε νόμιμη χρήση, στέρηση της δυνατότητας πληρωμών των εργαζόμενων, των ασφαλιστικών οφειλών και των προμηθευτών.

2)Οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ είναι αόριστες και η παντελής αοριστία ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη νομικά πλημμελή και ακυρωτέα. Οι επίδικες πράξεις είναι μη νόμιμες, καθώς εκδόθηκαν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς να υπάρχει εισήγηση της ελεγκτή ούτε και απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ, με αριθμό πρωτοκόλλου, σύμφωνα με πάγια δικαστηριακή νομολογία. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκανε έλεγχο βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013.Οι εκθέσεις ελέγχου είναι ανατιολόγητες. Η φορολογική αρχή έβγαλε μέση τιμή πώλησης από τα ακριβότερα υλικά για την παρασκευή των μερίδων φαγητού, ενώ έπρεπε να υπολογιστεί στο σύνολο των διαθεσίμων υλικών για την παρασκευή μερίδων φαγητού. Επίσης, δεν υπολογίστηκε από τον έλεγχο πόσο μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα τα συνοδευτικά σε κάθε μερίδα φαγητού, καθώς συμπεριλαμβάνονται στη μέση τιμή πώλησης κάθε μερίδας. Συνεπώς, από το συντελεστή μικτού κέρδους πρέπει να αφαιρεθεί η αξία των συνοδευτικών και να επαναπροσδιοριστεί η μέση τιμή πώλησης από το σύνολο των υλικών που έχει αγοράσει και να αφαιρεθεί πραγματικά η φύρα. Σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται ότι ήταν αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων.

3)Αδικαιολόγητη προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων εκ πωλήσεων και παράνομη φορολόγησή τους στο ΦΠΑ, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου-απόρριψη βιβλίων, αντίθετη με τις κοινοτικές οδηγίες.

4)Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων 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 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.....».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14§2 του Ν.4987/2022 «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με το άρθρο 24 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί

από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25§6 του Ν 4987/2022 «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων

της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24.»

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4987/2022 προκύπτει ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να λάβει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδεύματά με απόδειξη παραλαβής, ενώ από την παρ.3 του ίδιου άρθρου προκύπτει η δυνατότητα της διοίκησης να κατάσχει τόσο τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί η επιχείρηση, όσο και κάθε ανεπίσημο έγγραφο, στοιχείο ή βιβλίο, προκειμένου να διασφαλίσει την αποδεικτική αξία του υλικού που θα αποτελέσει τη βάση για την επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 45 παρ.5 του ν. 4223/2013 επισημαίνεται ότι: «η έννοια της προσθήκης αυτής (της παρ.4 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013) και της πρόβλεψης για τον τύπο κατάσχεσης είναι η διασφάλιση της βεβαιότητας σχετικά με ό,τι αποτέλεσε αντικείμενο αυτής, ώστε να μην καταλείπεται σχετική αμφιβολία για το ποιο ακριβώς ήταν το υλικό που αφαιρέθηκε. Επομένως, εφόσον από όλες τις περιστάσεις, δεν προκύπτει τέτοια αμφιβολία, οι οποιοσδήποτε πλημμέλειες της διαδικασίας που ακολουθήθηκε δεν θίγουν τη νομιμότητα του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5, περ. β του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: [...] β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4987/2022, ο ελεγκτής που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4987/2022, πλέον η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων καθίσταται δυνητική και εφόσον κριθεί αναγκαία, καθώς εξάλλου, σύμφωνα και με το

άρθρο 14 του Ν.4987/2022, πληροφορίες ή αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δικ., όπως η περ. β' προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (σκοπός του οποίου είναι, σύμφωνα με την οικεία αιτιολογική έκθεση, η οικονομία της δίκης και η αποφυγή παρελκυστικής επίκλησης τυπικών πλημμελειών με την ανάγκη ανάδειξης της αιτιώδους σχέσης τους με τη βλάβη), απαιτείτο εκ μέρους του προσφεύγοντος παράλληλη αναφορά και απόδειξη και της βλάβης που τυχόν υπέστη, εν προκειμένω, από την παράβαση του εν λόγω δικαιώματος, ήτοι της μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης ή τυχόν αποδεικτικού παραλαβής, η οποία (βλάβη) πρέπει να είναι σαφής και συγκεκριμένη, να προκαλείται αυτή καθ' αυτή από την έλλειψη της συγκεκριμένης παράλειψης, μη δυνάμενη να αποκατασταθεί με τρόπο άλλον παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Η βλάβη όμως που επικαλείται ο προσφεύγων, ήτοι βλάβη εκ της κατάσχεσης περιουσιακών στοιχείων και τραπεζικών λογαριασμών με αποτέλεσμα την αδυναμία πληρωμής των υπαλλήλων, των ασφαλιστικών εισφορών και των προμηθευτών και τη στέρηση της φορολογικής ενημερότητας για κάθε χρήση, είναι βλάβη που δε συνάδει με τη μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, καθώς ουδεμία βλάβη υπέστη ο προσφεύγων αφού δε συνδέεται αιτιωδώς με αυτή.

Επειδή, ο προσφεύγων, ούτε επικαλείται το στοιχείο της βλάβης στην κρινόμενη υπόθεση, ούτε το αποδεικνύει με την προσκόμιση στοιχείων που θα μπορούσε να επιδείξει στον έλεγχο και στερήθηκε τη δυνατότητα, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στις σχετικές προσκλήσεις του ελέγχου (άρθρου 14 Ν.4987/2022), προσκόμισε τα ζητηθέντα. Ο έλεγχος συνέταξε την με αριθμό ΕΜΠ πρωτ...../14-09-2023 απόδειξη παραλαβής αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων, στην οποία καταγράφηκαν τα στοιχεία (τιμολόγια), στα οποία βασίστηκε προκειμένου να εκδώσει τις υπό κρίση καταλογιστικές πράξεις.

Επειδή, από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του Ν 4987/2022 προκύπτει ότι όταν ο έλεγχος, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου παραλάβει από τον ελεγχόμενο (την εγκατάστασή του) πρωτότυπα βιβλία και στοιχεία, λόγω αδυναμίας του ελεγχόμενου να χορηγήσει άμεσα ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων, τότε τα παραληφθέντα λαμβάνονται με αναλυτική απόδειξη παραλαβής και στην περίπτωση που τα παραληφθέντα δεν επιστραφούν σε δέκα (10) ημέρες, τότε

πρέπει να συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης. Στην υπό κρίση περίπτωση, με την με αριθμό πρωτ.1857/10-07-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν 4987/2022 ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία απεστάλησαν την 17-07-2023 με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Ακολούθως, ο έλεγχος συνέταξε την με αριθμό ΕΜΠ πρωτ./14-09-2023 απόδειξη παραλαβής αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων, στην οποία καταγράφονται αναλυτικά τα φορολογικά στοιχεία που παρέλαβε ο έλεγχος από την εγκατάσταση του προσφεύγοντα την 14-09-2023. Ως εκ τούτου, στην κρινόμενη υπόθεση δε συντρέχει η προϋπόθεση για τη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, καθώς σε καμία από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις δεν παρελήφθησαν από τον έλεγχο πρωτότυπα βιβλία και στοιχεία. Ο λόγος δε αυτός προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται αφού επιπλέον δεν τίθεται καμία επιφύλαξη ως προς το υλικό που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος για να καταλήξει στα συμπεράσματά του και τις διαφορές που προέκυψαν.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022: «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, στο άρθρο 65 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, , ορίζεται ότι “ 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) 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, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 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 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν

συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

.....

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

.....

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.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Ωστόσο, με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, το εισόδημα των φυσικών προσώπων, είτε ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είτε όχι, προσδιορίζεται με βάση έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχει τουλάχιστον μια από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Μεταξύ αυτών, στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «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».

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. αποτελούν απλώς κριτήρια επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Συνεπώς, η ύπαρξη μεγαλύτερων δαπανών σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα σε ένα έτος, δίνει τη δυνατότητα στη Φορολογική Αρχή, να προσδιορίσει το εισόδημα και με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, πέραν του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν η απόφαση Α.1008/27-1-2020 και η εγκύκλιος Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Α 1008/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

.....

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

.....

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#).

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική

δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2016/2020 «Σε συνέχεια της A.1008/20-01-2020 (B'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

A. 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 δύναται 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, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται με πληρότητα και εμπειριστάωμένα η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, καθώς δεν υπάρχει εισήγηση της ελεγκτή ούτε και απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, σε οποιοδήποτε στάδιο αυτού διαπιστωθούν οι προϋποθέσεις εφαρμογής αυτών, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής. Η επιλογή της εφαρμογής μιας εκ των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στη σχετική έκθεση ελέγχου, με ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος συνέταξε την με αριθμό πρωτ...../04-10-2023 εισήγηση σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2020, επί της οποίας τεκμηριώνεται επαρκώς η διαπίστωση ότι το οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Επί της ως άνω εισήγησης παρέχεται η έγκριση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ (Α 1008/2020 άρθρο 4) αναφορικά με τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει της αρχής των αναλογιών.

Ακολούθως, ο έλεγχος συνέταξε την με αριθμό πρωτ...../02-11-2023 εισήγηση σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2019, επί της οποίας τεκμηριώνεται επαρκώς η διαπίστωση ότι το οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Επί της ως άνω εισήγησης παρέχεται η έγκριση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ (Α 1008/2020 άρθρο 4) αναφορικά με τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει της αρχής των αναλογιών. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε μέση τιμή πώλησης από τα ακριβότερα υλικά για την παρασκευή των μερίδων φαγητού, ενώ έπρεπε να υπολογιστεί στο σύνολο των διαθέσιμων υλικών για την

παρασκευή μερίδων φαγητού. Επίσης, δεν υπολογίστηκε από τον έλεγχο πόσο μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα τα συνοδευτικά σε κάθε μερίδα φαγητού, καθώς συμπεριλαμβάνονται στη μέση τιμή πώλησης κάθε μερίδας. Συνεπώς, από το συντελεστή μικτού κέρδους πρέπει να αφαιρεθεί η αξία των συνοδευτικών και να επαναπροσδιοριστεί η μέση τιμή πώλησης από το σύνολο των υλικών που έχει αγοράσει και να αφαιρεθεί πραγματικά η φύρα.

Επειδή, η κύρια δραστηριότητα του προσφεύγοντα, επί της οποίας εφαρμόστηκε η τεχνική της αρχής των αναλογιών, είναι «Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου», ουδεμία σχέση έχει με παρασκευή μερίδων φαγητού και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, επιπλέον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται ότι ήταν αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, η αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων αναφέρεται στις περιπτώσεις που τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα. Τέτοια όμως διαπίστωση δεν έχει αναφερθεί από τον έλεγχο, ούτε από το ότι δεν υφίσταται αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού αίρεται η δυνατότητα που είχε ο έλεγχος να προσδιορίσει το εισόδημα του προσφεύγοντα με έμμεση μέθοδο, λόγω πλήρωσης της προϋπόθεσης για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής καθόσον για τα ελεγχόμενα έτη το εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των ατομικών και οικογενειακών δαπανών.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα έχοντας προσδιορίσει τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώληση/τιμή αγοράς.

Ακολούθως, συνέκρινε τα προσδιορισθέντα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών ακαθάριστα έσοδα με αυτά που προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών και επέλεξε τα μεγαλύτερα (σύμφωνα με την περίπτωση Γ της Ε2016/2020).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα στις σελίδες 17-25 αυτής, αναγράφονται με σαφήνεια και πληρότητα όλα τα προαναφερθέντα στοιχεία, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, κατ' εφαρμογή των άρθρων 6 & 7 της Α.1008/2020, καθώς και της Ε.2016/2020 παρ.Δ' - έλεγχος λοιπών φορολογιών, εφόσον τα έσοδα που προσδιορίζονται με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, αυτά συνιστούν τα τελικά δηλωθέντα. Περαιτέρω, αυτά τα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 παρ. 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.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών και κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020 και εξέδωσε τις υπ' αριθμ.... &/06-12-2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν με τη μέθοδο αυτή επί των οποίων προσδιόρισε τον Φ.Π.Α. εκρών ανά συντελεστή, σύμφωνα με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Επειδή, από την από 06-12-2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτει ότι ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' αρχήν βάσει των γενικών διατάξεων της Α.1293/2019. Δεδομένης της πλήρωσης των προϋποθέσεων προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές, η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (εκρών) του προσφεύγοντα με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, την οποία ορθώς εφάρμοσε στη φορολογία Φ.Π.Α., συντάσσοντας αυτοτελή έκθεση, στην οποία παρατίθενται όλες οι διαδικασίες που ακολούθησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.

Κατά συνέπεια, ο υπό κρίση ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό

όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 08-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

1)

Η υπ'αριθμ...../06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας	
Ποσό φόρου προς καταβολή	2.635,05

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

2)

Η υπ'αριθμ...../06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας	
Ποσό φόρου προς καταβολή	2.394,54

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

3)

Η υπ'αριθμ...../06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας	
Ποσό φόρου προς καταβολή	15.856,41

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

4)

Η υπ'αριθμ...../06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας	
Ποσό φόρου προς καταβολή	15.712,81

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.