



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/03/2025

Αριθμός απόφασης:476

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **22/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ** ..., κατοίκου, Τ.Κ., κατά: α) των υπ' αρ. .. και .../23-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018 και 2019 και β) των υπ' αρ. .. και .../23-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις έγγραφες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **22/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ./**23-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 21.453,64€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 10.726,82€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.326,24€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 35.506,70€.

Με την αριθμ./**23-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 2.096,12€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 1.048,06€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 102,55€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 3.246,73€.

Με την αριθμ. .../**23-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 7.410,96€, πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ύψους 3.705,48€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **11.116,44€**.

Με την αριθμ. .../**23-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 1.568,96€, πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ύψους 784,48€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **2.353,44€**.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, δυνάμει της με αριθμ. .../.../02-03-2023 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση έτη, και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης για επτά (7) διαφορετικά είδη για το έτος 2018, από 165 τιμολόγια αγοράς και σε εννιά (9) διαφορετικά είδη, από 138 τιμολόγια αγοράς για το φορολογικό έτος 2019, εντοπίστηκαν ποσοτικές διαφορές, οι οποίες οδήγησαν στην τεκμηρίωση των παραβάσεων : i) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, της μη έκδοσης, ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 4.330,07€ πλέον ΦΠΑ ύψους 562,91€ για την πώληση προϊόντων κρέατος εισαγωγής και της μη έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 387,59€ πλέον ΦΠΑ ύψους 50,39€ για την αγορά προϊόντων κρέατος εισαγωγής και ii) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 της μη έκδοσης για την πώληση προϊόντων κρέατος εισαγωγής και προϊόντων κρέατος ελληνικής προέλευσης, ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.902,68€ πλέον ΦΠΑ ύψους 247,35€ και της μη έκδοσης για την αγορά προϊόντων κρέατος εισαγωγής, ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 792,11€ πλέον ΦΠΑ ύψους 102,97€. Επειδή, οι ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης και της μη λήψης είχαν ως αποτέλεσμα την αλλοίωση των δεδομένων των λογιστικών αρχείων και την απόκρυψη της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης του προσφεύγοντα, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκαν στο ύψος των 256.844,84€, έναντι δηλωθέντων ύψους 203.705,02€ και τα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2019 στο ύψος των 220.131,30 €, έναντι δηλωθέντων ύψους 208.062,33€. Επιπλέον σύμφωνα με τα ελεγκτικά βήματα και τις επαληθεύσεις Α. 1293/2019 Απόφασης, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 8.178,63€ € για το φορολογικό έτος 2018 και 3.931,37€ για το φορολογικό έτος 2019 και ως εκ τούτου, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, προσδιορίστηκε στο ύψος των 59.925,14€ και 9.527,17€, έναντι δηλωθέντων -471,83€ και -2.726,66€ (ζημιών), αντίστοιχα. Παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές για τα υπό κρίση έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και τις επαληθεύσεις με βάση τις γενικές διατάξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/22-11-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η διενέργεια κλειστής αποθήκης και η συναγωγή του πορίσματος ότι, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, καθότι, αφενός κατά την έκδοση των τιμολογίων πώλησης σε ορισμένες περιπτώσεις εκ παραδρομής περιγράφηκε εσφαλμένα το πωλούμενο είδος και αφετέρου, δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, ένα εύλογο ποσοστό φύρας επί των αγορασθέντων ποσοτήτων, το οποίο αν συνυπολογιζόταν, θα οδηγούσε στο ασφαλές και ορθό συμπέρασμα, ότι δεν υφίσταται εν προκειμένω ουδεμία απολύτως παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και δεν θα γινόταν χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Μη πλήρωση προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου, κατά το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Αναιτιολόγητη επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου «Αρχής των αναλογιών»
4. Εσφαλμένη επιλογή και εφαρμογή της μεθόδου έμμεσης τεχνικής ελέγχου «Αρχής των αναλογιών»
5. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 58 και 58 Α ΚΦΔ και επιβολή σχετικών προστίμων - Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η επιβολή προστίμων μη έκδοσης τιμολογίων. Η κρίση του ελέγχου περί ύπαρξης αποκρυβείσας ύλης κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, πέραν από αναπόδεικτη, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει, κατά το βάρος απόδειξης του αναλογεί στη φορολογική αρχή, την επιβολή πρόσθετων κυρώσεων επιβολής προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. (ΔΕΔ ΑΘ 241/2022).

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4987/2022, όπως ίσχυε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν 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*

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή με το **άρθρου 27 του ν.4987/2022** , οριζόταν 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 τον 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, περαιτέρω, 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
- 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.....»

Επειδή, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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. [...]

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
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. [...]

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

[...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, ακολούθως με την **A. 1008/20-01-2020** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε ότι : **«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 εμπíπτουν 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, επιπροσθέτως με την **Ε.2016/31-01-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 (Α'170)», διευκρινίστηκε ότι : «Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

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 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 προσδιορισθεί 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.....»

Επειδή, περαιτέρω στο **άρθρο 33 του 5104/2024**, ορίζεται ότι: «*Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου... .»*

Επειδή, στο **άρθρο 76 του ν. 5104/2024**, 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, στο **άρθρο 77 του ν. 5104/2024**, 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 άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « *1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».*

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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, με κύριο αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο κρέατος και προϊόντων κρέατος, με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, της αρχής των αναλογιών, καθότι για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης β΄ της παρ. 1 του ως άνω άρθρου, αφού από την ποσοτική επαλήθευση που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του ελέγχου της κλειστής αποθήκης διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και για τα δύο

ελεγχόμενα έτη. Συγκεκριμένα, κατά την εφαρμογή της κλειστής αποθήκης ο έλεγχος επέλεξε 165 τιμολόγια αγοράς για επτά (7) διαφορετικά είδη για το έτος 2018, και 138 τιμολόγια αγοράς για εννιά (9) διαφορετικά είδη για το έτος 2019, διότι σε αυτά υπήρχε λεπτομερής περιγραφή του κάθε προϊόντος. Κατά την ελεγκτική ποσοτική επαλήθευση εντοπίστηκαν μεγάλες ποσοτικές διαφορές, (όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 23-29 της οικείας έκθεσης εισοδήματος), οι οποίες σε ορισμένα είδη, ήταν αρκετά μεγάλη, ενδεικτικά στο είδος «λαιμός χοιρινός Γερμανίας», η διαφορά ανήλθε σε 872,60 κιλά, για το έτος 2018 και για το είδος «κότσια χοιρινά Γερμανίας», στα 268 κιλά για το έτος 2019, γεγονός που οδήγησε στην στοιχειοθέτηση της παράβασης της μη έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για την πώληση προϊόντων κρέατος εισαγωγής, καθαρής αξίας 4.330,07€ πλέον Φ.Π.Α. 562,91€ και της έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για την αγορά προϊόντων κρέατος εισαγωγής, καθαρής αξίας 387,59€ πλέον Φ.Π.Α. 50,39€, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018-31/12/2018. Αντίστοιχα, για το ελεγχόμενο διάστημα 01/01/2019-31/12/2019, διαπιστώθηκαν οι παραβάσεις της μη έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για την πώληση προϊόντων κρέατος εισαγωγής, καθαρής αξίας 1.902,68€ πλέον Φ.Π.Α. 247,35€ και της έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για την αγορά προϊόντων κρέατος εισαγωγής, καθαρής αξίας 792,11€ πλέον Φ.Π.Α. 102,97€. Οι ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης και της μη λήψης κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι είχαν ως αποτέλεσμα την αλλοίωση των δεδομένων των λογιστικών αρχείων και την απόκρυψη της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της ελεγχόμενης επιχείρησης, και παράλληλα κατέστησαν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις επισφαλείς, με συνέπεια να ενεργοποιηθεί η προϋπόθεση της περ. §1β του άρθρου 28 ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Ακολούθως, ο αρμόδιος ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας του προσφεύγοντα, τη συναλλακτική του συμπεριφορά και το είδος των πωλούμενων ειδών, εισηγήθηκε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018-2019, με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (άρθρο 27 παρ. 1 περ. α'), επιλέγοντας ένα αξιόπιστο δείκτη ήτοι, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, τον οποίο εφάρμοσε επί του κόστους πωληθέντων. Ειδικότερα, ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει το πραγματικό ποσοστό μικτού κέρδους της ελεγχόμενης επιχείρησης για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 κατέγραψε όλα τα αγορασθέντα είδη τα οποία περιγράφονται επαρκώς στα τιμολόγια πώλησης, έτσι ώστε να καθίσταται εφικτή η αντιπαραβολή τους με αυτά. Ο έλεγχος, κατά την εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών, κατηγοριοποίησε τις αγορές του προσφεύγοντα με βάση τα τιμολόγια των προμηθευτών σε δύο βασικές κατηγορίες: 1) Χοιρινό κρέας ελληνικό, και 2) Χοιρινό κρέας εισαγωγής. Περαιτέρω, αναζήτησε τον εφαρμοστέο Σ.Μ.Κ. βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων

για κάθε ελεγχόμενη χρήση, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις τιμές αγοράς των προϊόντων κρέατος (με Φ.Π.Α. 13%), οι οποίες αποτυπώνονται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από τους προμηθευτές του και καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία και αφετέρου, τις τιμές πώλησης των αντίστοιχων προϊόντων κρέατος (με Φ.Π.Α. 13%), όπως αποτυπώνονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε. Στη συνέχεια, κατέγραψε τον Σ.Μ.Κ. που προέκυψε για κάθε ένα από τα απαριθμούμενα προϊόντα.

Σημειώνεται ότι στην εν λόγω ελεγκτική επαλήθευση χρησιμοποιήθηκαν δειγματοληπτικά οι τιμές που ανευρέθηκαν στα παραστατικά αγοράς και στα παραστατικά πώλησης που εκδόθηκαν στο μήνα Δεκέμβριο κάθε ελεγχόμενου έτους. Η επιλογή αυτή έγινε διότι και στα δύο ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων είχε σε αυτόν το μήνα, τα μεγαλύτερα έσοδα αλλά και τα μεγαλύτερα έξοδα, που είναι και στις δύο περιπτώσεις υπερδιπλάσια σε σύγκριση με τους λοιπούς μήνες.

Επίσης, επισημαίνεται ότι υπολογίστηκε σε ποσοστό (%) η ποσότητα που έλαβε ο προσφεύγων ανά είδος χοιρινού κρέατος κατά την παραλαβή ενός χοίρου μετά το σφαγείο, ώστε να υπολογιστεί μεσοσταθμικά ο Σ.Μ.Κ. ανά είδος χοιρινού κρέατος επί του συνόλου ενός ζώου καθαρισμένου, ήτοι απαλλαγμένου από τη φύρα που προκύπτει κατά τη σφαγή. Τα δεδομένα αυτά, που καταγράφηκαν στη στήλη "στ" των πινάκων 31 και 34 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψαν από την υπ' αρ. πρωτ. .../24-07-2024 απάντηση του προσφεύγοντα στο υπ' αρ. πρωτ./11-07-2024 Αίτημα για Παροχή Πληροφοριών & Στοιχείων.

Περαιτέρω, ως προς τον υπολογισμό φύρας και προκειμένου να εκμηδενιστεί οποιοδήποτε περιθώριο αμφισβήτησης του Σ.Μ.Κ., για την κατηγορία «Χοιρινό Κρέας ΕΛΛΗΝΙΚΟ (ολόκληρο ζώο)» για τα δύο ελεγχόμενα έτη (βλ. Πίνακες 32 και 35), ο έλεγχος αναγνώρισε επί αυτών το ποσοστό φύρας, το οποίο υπολογίστηκε, για να καλύψει τις απώλειες που ενδεχομένως υπάρχουν κατά την αγορά του χοιρινού κρέατος και οι οποίες προκύπτουν από τη σύγκριση του βάρους του αγαθού αυτού πριν και μετά το σφαγείο. Ειδικότερα, ο έλεγχος αναγνώρισε ένα ποσοστό φύρας της τάξεως του 10% στην κατηγορία «Τεμαχισμένα Μέρη Χοιρινού Κρέατος ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ», διότι κατά τον υπολογισμό του Σ.Μ.Κ. σε αυτήν την κατηγορία έχει ήδη συνυπολογιστεί η εκτεταμένη φύρα που προέκυψε κατά τη σφαγή (βλ. στήλη στ στους Πίνακες 31 και 34). Αντίστοιχα, στην κατηγορία «Χοιρινό Κρέας ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ», ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ποσοστό φύρας, διότι σε αυτήν την κατηγορία δεν μεσολαβεί καμία επεξεργασία (ούτε από το σφαγείο ούτε από το χονδρέμπορα ελεγχόμενο). Τα ως άνω ποσοστά φύρας συγκεντρωτικά προσδιορίστηκαν ως εξής:

Πίνακας 39: ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΥΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ ΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΕΤΗ

ΕΤΟΣ 2018	
Είδος	Ποσοστό Φόρας
ΧΟΙΡΟΣ ΓΔΑΡΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ	42,60%
ΧΟΙΡΟΜΗΤΕΡΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ	41,06%
ΤΕΜΑΧΙΣΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΧΟΙΡΙΝΟΥ ΚΡΕΑΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ	10%
ΕΤΟΣ 2019	
Είδος	Ποσοστό Φόρας
ΧΟΙΡΟΣ ΓΔΑΡΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ	45,09%
ΧΟΙΡΟΜΗΤΕΡΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ	66,66%
ΤΕΜΑΧΙΣΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΧΟΙΡΙΝΟΥ ΚΡΕΑΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ	10%

Αξίζει να σημειωθεί ότι κατά τον έλεγχο η εφαρμογή των ως άνω ποσοστών φύρας δεν έγινε επί των ποσοτήτων των αγορασθέντων αγαθών, διότι οι ποσότητες αυτές αντικειμενικά δεν μπορούσαν να προσδιοριστούν από τον έλεγχο. Ως εκ τούτου ο έλεγχος επέλεξε να εφαρμόσει τα ως άνω ποσοστά φύρας επί του ποσού των αγορών, που αντιστοιχεί σε κάθε ένα από αυτά τα εμπορεύματα (είδη), δεδομένου ότι η αξία αγοράς/κιλό και η ποσότητα (κιλό ως μονάδα μέτρησης) είναι μεγέθη ανάλογα και δείκτες αλληλοεξαρτώμενοι, υπό την έννοια ότι οποιαδήποτε μεταβολή είτε στην αξία αγοράς/κιλό, είτε στην ποσότητα (κιλό ως μονάδα μέτρησης), επηρεάζει εξίσου το ύψος των αγορών.

Ακολούθως, για τον προσδιορισμό των εσόδων από την επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την αρχή των αναλογιών, ο έλεγχος προέβη στην επαλήθευση του κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων, η οποία διενεργήθηκε μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων (βιβλίου εσόδων-εξόδων) της επιχείρησης του προσφεύγοντα, σε συνδυασμό με τα οικονομικά αριθμητικά δεδομένα των δηλώσεών του. Αντίστοιχα, το Πραγματικό Περιθώριο Μικτού Κέρδους προσδιορίστηκε μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντα και των πληροφοριών που παρασχέθηκαν από τον ίδιο. Ειδικότερα, ο προσδιορισμός αξιόπιστης αναλογίας διενεργήθηκε:

- αρχικά μέσω της ανάλυσης των φορολογικών στοιχείων και πληροφοριών που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα από τις τιμές αγοράς των προϊόντων κρέατος (σε συντελεστή ΦΠ.Α 13%) που εντοπίστηκαν στα τιμολόγια αγοράς των εμπορευμάτων αυτών από προμηθευτές του δειγματοληπτικά στον μήνα Δεκέμβριο και στα δύο ελεγχόμενα έτη,

- στη συνέχεια, μέσω της σύγκρισης με τις τιμές πώλησης των εν λόγω προϊόντων, οι οποίες αντλήθηκαν από τα τιμολόγια πώλησης του μηνός Δεκεμβρίου, δειγματοληπτικά, και στα δύο ελεγχόμενα έτη.

Με βάση την ελεγκτική διαδικασία που αναλυτικά εκτίθεται στην ενότητα «6.Α.12. Επαλήθευση Συντελεστή Μικτού Κέρδους» της από 23/10/2024 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, ο μέσος Σ.Μ.Κ. όπως προέκυψε από τα δεδομένα των τιμολογίων αγοράς και των τιμών πώλησης διαμορφώθηκε ως εξής:

α/α	Είδος	Συντελεστής Μ.Κ. επί του Κόστους Πωλήσεων 2018	Συντελεστής Μ.Κ. επί του Κόστους Πωλήσεων 2018
1	ΤΕΜΑΧΙΣΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΧΟΙΡΙΝΟΥ ΚΡΕΑΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ	127,52 %	105,77 %
2	ΧΟΙΡΟΣ ΓΔΑΡΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ	121,69 %	104,85 %
3	ΧΟΙΡΟΜΗΤΕΡΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ	216,44 %	206,66 %
4	ΚΟΤΣΙΑ ΧΟΙΡΙΝΑ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ	39,13 %	29,28 %
5	ΛΑΙΜΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ	38,92 %	7,82 %

Τα ακαθάριστα έσοδα για τη φορολογική περίοδο 1/1/2018-31/12/2018 προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ ΚΡΕΑΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΚΑΣΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ (€) - βλ. Πίνακα 50 (α)	ΦΥΡΑ- βλ. Πίνακα 39 (β)	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΚΑΣΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΜΕ ΣΥΝΥΠΟΛΟΠΣΜΟ ΤΗΣ ΦΥΡΑΣ (Υ) = (α)-(β)	Σ.Μ.Κ. ΕΛΕΓΧΟΥ - βλ. Πίνακα 48 (δ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ε) = (ν)X(δ)	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΝΕΟΥ Σ.Μ.Κ. (στ) = (ν) + (ε)
ΤΕΜΑΧΙΣΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΧΟΙΡΙΝΟΥ ΚΡΕΑΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ	37.057,87	10%	33.352,08	127,52 %	42.530,57	75.882,65
ΧΟΙΡΟΣ ΓΔΑΡΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ	107.691,30	42,60 %	61.814,81	121,69 %	75.222,44	137.037,25
ΧΟΙΡΟΜΗΤΕΡΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ	14.466,25	41,06 %	8.526,41	216,44 %	18.454,56	26.980,97
ΚΟΤΣΙΑ ΧΟΙΡΙΝΑ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ	346,50		346,50	39,13 %	135,59	482,09
ΛΑΙΜΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ	1.559,00	-	1.559,00	38,92 %	606,86	2.166,10
ΛΟΙΠΑ	12.127,40	-	12.127,40	17,88 % (*)	2.168,38	14.295,78
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	173.248,56					256.844,84

(*) Σημείωση: Στην κατηγορία «Λοιπά» ο Σ.Μ.Κ. δεν μπορεί να υπολογιστεί και για αυτόν το λόγο κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της εν λόγω κατηγορίας ο έλεγχος θα χρησιμοποιήσει τον Σ.Μ.Κ. που προκύπτει από τα δεδομένα της δήλωσης Ε3 για τη χρήση 2018 (βλ. Πίνακα 29, Ενότητα 6.Α.12) προς όφελος του ελεγχόμενου.

Ομοίως, τα ακαθάριστα έσοδα για τη φορολογική περίοδο **1/1/2019-31/12/2019** προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ ΚΡΕΑΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΚΑΣΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ (€) - βλ. Πίνακα 53 (α)	ΦΥΡΑ- βλ. Πίνακα 39 (β)	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΚΑΣΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΜΕ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΗΣ ΦΥΡΑΣ (Υ) = (α)-(β)	Σ.Μ.Κ. ΕΛΕΓΧΟΥ-βλ. Πίνακα 48 (δ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ε) = (γ)X(δ)	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΝΕΟΥ Σ.Μ.Κ. (στ) = (γ) + (ε)
ΤΕΜΑΧΙΣΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΧΟΙΡΙΝΟΥ ΚΡΕΑΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ	27.910,95	10%	25.119,86	105,77 %	26.569,28	51.689,14
ΧΟΙΡΟΣ ΓΔΑΡΤΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ	129.112,60	45,09 %	70.895,73	104,85 %	74.334,17	145.229,90
ΧΟΙΡΟΜΗΤΕΡΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ	8.645,46	66,66 %	2.882,40	206,66 %	5.956,77	8.839,17
ΚΟΤΣΙΑ ΧΟΙΡΙΝΑ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ	658,19	-	658,19	29,28 %	192,72	850,91
ΛΑΙΜΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ	818,29		818,29	7,82%	63,99	882,28
ΛΟΙΠΑ	10.744,56	-	10.744,56	17,64 % (*)	1.895,34	12.639,90
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	177.890,05					220.131,30

(*) Σημείωση: Στην κατηγορία «Λοιπά» ο Σ.Μ.Κ. δεν μπορεί να υπολογιστεί και για αυτόν το λόγο κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της εν λόγω κατηγορίας ο έλεγχος θα χρησιμοποιήσει τον Σ.Μ.Κ. που προκύπτει από τα δεδομένα της δήλωσης Ε3 για τη χρήση 2019 (βλ. Πίνακα 29, Ενότητα 6.Α.12) προς όφελος του ελεγχόμενου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ		2018	2019
Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα			
Πώληση εμπορευμάτων (βάσει ελέγχου)	(+)	256.844,84	220.131,30
Εσοδα από Παροχή Υπηρεσιών	(+)		-
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων (βάσει ελέγχου)		256.844,84	220.131,30
Κόστος πωληθέντων (αγορές εμπ/των) - (βάσει δήλωσης)	(-)	173.248,56	177.890,05
Μικτό αποτέλεσμα		83.596,28	42.241,25
Δαπάνες χρήσης	(-)	*23.199,31	**29.987,42
Ζημίες	(-)	471,83	2.726,66
Καθαρό κέρδος (φορολογητέο) από επιχειρηματική δραστηριότητα		59.925,14	9.527,17

* Από τις δαπάνες χρήσης έτους 2018 αφαιρέθηκε ποσό δαπανών ύψους 8.178,63 ευρώ (31.377,94 - 8.178,63 = 23.199,31) που αφορούσαν σε δαπάνες τις οποίες δεν αναγνώρισε ο έλεγχος.

** Από τις δαπάνες χρήσης έτους 2019 αφαιρέθηκε ποσό δαπανών ύψους 3.931,37 ευρώ (33.918,79 - 3.931,37 = 29.987,42) που αφορούσαν σε δαπάνες τις οποίες δεν αναγνώρισε ο έλεγχος.

Επειδή, ο προσφεύγων καταρχάς, επικαλείται ότι δεν υφίστανται οι παραβάσεις της μη έκδοσης και της μη λήψης κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018-31/12/2019, και κατ'επέκταση οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Προς τούτο αναφέρει ότι για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα τα τιμολόγια που εξέδιδε ήταν χειρόγραφα, αρκετές φορές λόγω βιασύνης και εκ παραδρομής έγγραφε την περιγραφή πωλούμενου είδους κρέατος στο σώμα φορολογικού στοιχείου. Μάλιστα αντί να γράψει ότι το αγαθό ήταν ελληνικό έγγραφε εκ παραδρομής ότι ήταν Γερμανίας και το αντίστροφο, ή, αντί να γράψει μπούτι χοιρινό έγγραφε κότσι κ.ο.κ.. Συγχρόνως σε πολλές περιπτώσεις (μικροποσοτήτων) που δεν φαίνονται ότι τις εμπορεύτηκε, όντως τις χρησιμοποίησε για ίδια χρήση (π.χ. σε οικογενειακά τραπέζια με συγγενείς και φίλους λόγω των Εορτών Χριστουγέννων και Νέου έτους).

Επειδή, από την από 23/10/2024 έκθεση, προκύπτει ότι έγινε ποσοτική επαλήθευση σε διαφορετικά είδη και στα δύο ελεγχόμενα έτη, ήτοι επτά (7) διαφορετικά είδη στο έτος 2018 και εννιά (9) διαφορετικά είδη στο έτος 2019, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης. Η εν λόγω μέθοδος της κλειστής αποθήκης προσφέρεται για τη διενέργεια ελέγχου σε επιχειρήσεις που πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η οποία συνιστά μία μέθοδο έμμεσης απόδειξης φορολογητέας ύλης, που επιτρέπει να εξακριβωθεί αν έχουν πραγματοποιηθεί πωλήσεις εμπορευμάτων δίχως την έκδοση των κατά νόμο φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, προς το σκοπό αυτό ελέγχθηκαν 165 τιμολόγια αγοράς για το έτος 2018 και 138 τιμολόγια αγοράς για το έτος 2019. Από την εν λόγω ελεγκτική ποσοτική επαλήθευση εντοπίστηκαν ποσοτικές διαφορές, οι οποίες σε κάποια είδη ήταν πραγματικά μεγάλες (π.χ. η ποσοτική διαφορά στο ελεγχόμενο είδος «λαιμός χοιρινός Γερμανίας» ήταν 872,60 κιλά στο έτος 2018 και στο ελεγχόμενο είδος «κότσια χοιρινά Γερμανίας» ήταν 268 κιλά στο έτος 2018). Επειδή βάσει των ως άνω δεδομένων, έγινε αντιληπτό ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης και της μη λήψης δεν αποτελούν μεμονωμένο και τυχαίο γεγονός που οφείλεται σε εκ παραδρομής σφάλματα λόγω της χειρόγραφης τήρησης των φορολογικών στοιχείων, αλλά σε μία συστηματική επιχειρηματική πρακτική, που συνεπάγεται την αλλοίωση των δεδομένων των λογιστικών αρχείων και την απόκρυψη της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης καθιστώντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις επισφαλείς, με αποτέλεσμα να ενεργοποιείται η προϋπόθεση της παρ. §1β του άρθρου 28 ν.4172/2013 (ΚΦΕ)

και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη ύπαρξης της προϋπόθεσης για την προσφυγή σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος, περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, λόγω μη υπολογισμού φύρας, πρέπει επίσης να απορριφθεί ως αβάσιμος και αόριστος. Από την από 23/10/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος υπολόγισε τα ποσοστά φύρας συγκρίνοντας την αγορασθείσα ποσότητα χοιρινού κρέατος πριν και μετά τη σφαγή, βάσει όλων των τιμολογίων αγοράς και όλων των παραστατικών του σφαγείου που εκδόθηκαν σε όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019 και καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία ως έξοδα, σε συνάρτηση με τα αντίστοιχα παραστατικά αγοράς χοιρινού κρέατος (βλ. Πίνακα 37). Με αυτόν τον τρόπο υπολογίστηκε νόμιμα και τεκμηριωμένα ένα πολύ μεγάλο ποσοστό φύρας στον αγορασμένο ελληνικό γδαρτό χοίρο (ποσοστό 42,60% για το έτος 2018 και 45,09% για το έτος 2019), όπως επίσης και στην αγορασμένη χοιρομητέρα (ποσοστό 41,06 % για το έτος 2018 και 66,66 % για το έτος 2019). Επιπλέον, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής (σελ. 75), κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε στην εγκατάσταση του προσφεύγοντα στις 31/07/2024, δυνάμει της υπ' αρ. .../2024 εντολής, εντοπίστηκαν στο ψυγείο της επιχείρησης εμπορεύματα του είδους «χοίρος γδαρτός ελληνικός». Επρόκειτο για σφαγμένους χοίρους, ολόκληρους (ατεμάχιστους), κρεμασμένους από σιγκέλια και καθαρισμένους, όπως παραδίδονται από τα σφαγεία. Με βάση τα ανωτέρω και δεδομένου του ότι: α) ο προσφεύγων είναι χονδρέμπορος και πουλάει σε επιτηδευματίες, και β) κατά δήλωσή του, το εμπόρευμα «Χοίρος Γδαρτός» που αναγράφεται στα τιμολόγια πώλησης είναι ολόκληρος ο χοίρος, συμπεραίνεται ότι το προϊόν αυτό τελικά πωλείται στους πελάτες του (επιτηδευματίες) αυτούσιος, δηλ. όπως παραλαμβάνεται από τον ίδιο μετά το σφαγείο, χωρίς να μεσολαβεί κάποια επεξεργασία, από την οποία να προκύπτει φύρα.

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι ένας χοίρος (μέσου) βάρους 67,52 kg για το 2018 και (μέσου) βάρους 59,59 kg για το 2019, αποδίδει μετά τη σφαγή χοίρο γδαρτό βάρους 54 kg για το 2018 και βάρους 47,60 kg για το 2019, το οποίο προκύπτει μετά την αφαίρεση αχρείαστων/μη βρώσιμων τμημάτων του αγορασθέντος ζώου, όπως είναι το κεφάλι, το συκώτι και το λαρδί, που θα πρέπει ως προς το βάρος τους να θεωρηθούν ως φύρα. Ωστόσο, ο έλεγχος απέδειξε ότι ο προσφεύγων πωλεί και αποκομίζει κέρδος ακόμα και από αυτά τα δευτερεύοντα είδη και προς απόδειξη του ισχυρισμού αυτού, η φορολογική αρχή επικαλείται ενδεικτικά τα παρακάτω τιμολόγια πώλησης: .../24-1-2018, .../1-2-2018, .../7-2-2018, .../1-3-2018, .../14-3-2018, .../21-3-2018, .../25-4-2018, .../25-4-2018, .../9-5-2018, .../17-5-2018, .../6-6-2018, .../20-6-2018, .../20-6-2018, .../21-6-2018, .../4-7-2018, .../25-7-2018, .../13-8-2018, .../24-8-2018, .../31-8-2018, .../12-9-2018, .../19-9-2018, .../27-9-2018, .../4-10-2018, .../10-10-2018, .../11-10-2018, .../18-10-2018, .../24-10-2018, .../31-10-

2018, .../8-11-2018, .../14-11-2018 για το έτος 2018 και .../24-1-2019, .../6-2-2019, .../13-2-2019, .../14-2-2019, .../26-2-2019, .../14-3-2019, .../4-4-2019, .../10-4-2019, .../19-4-2019, .../8-5-2019, .../22-5-2019, .../31-5-2019, .../12-6-2019, .../26-6-2019, .../10-7-2019, .../24-7-2019, .../1-8-2019, .../4-9-2019, .../18-9-2019, .../26-9-2019, .../9-10-2019, .../10-10-2019, .../23-10-2019, .../31-10-2019, .../7-11-2019, .../21-11-2019, .../14-11-2019 για το έτος 2019. Από τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία, προκύπτει ότι ο προσφεύγων πωλεί κεφάλια χοιρινά ως κύριο είδος και μάλιστα καθ' όλη τη διάρκεια της χρονιάς, και όχι μόνο κατά την εορταστική περίοδο του Δεκεμβρίου. Επιπλέον, ο έλεγχος επικαλείται ενδεικτικά τα τιμολόγια πώλησης .../3-4-2018 και .../23-2-2019, από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων πωλεί λαρδί χοιρινό ως κύριο είδος και μάλιστα μέσα στη χρονιά, και όχι μόνο κατά την εορταστική περίοδο του Δεκεμβρίου. Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ακόμα και αυτά τα είδη χοιρινού κρέατος, τα οποία ο προσφεύγων προσπαθεί να τα παρουσιάσει ως φύρα, στην πραγματικότητα όχι μόνο δεν τα απορρίπτει ως άχρηστα, αλλά τα πωλεί αποκομίζοντας κέρδος ακόμη και από αυτά, περιορίζοντας έτσι την πραγματική του φύρα στο ελάχιστο. Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι σε κάθε περίπτωση τα ανωτέρω είδη, ήτοι τα κεφάλια χοιρινά, το λαρδί χοιρινό και τα συκώτια χοιρινά εξαιρέθηκαν από τον υπολογισμό του Σ.Μ.Κ., όπως φαίνεται στους Πίνακες 31 και 34, με αποτέλεσμα να ωφεληθεί ο ελεγχόμενος και από αυτήν την άποψη. Για όλους τους προαναφερθέντες λόγους, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός, ότι έχει ληφθεί πολύ μικρό δείγμα με συνέπεια να μην εξάγεται αξιόπιστη αναλογία, κρίνεται αβάσιμος, αφενός διότι, δεν προβλέπεται υποχρεωτικά η αναγωγή του ελέγχου σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα για τη συγκεκριμένη επαλήθευση και αφετέρου, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία, τόσο κατά την ελεγκτική διαδικασία όσο και κατά το στάδιο της εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, από τα οποία να προκύπτει ότι αν ο σχετικός έλεγχος επεκτεινόταν σε μεγαλύτερη χρονική περίοδο το τελικό αποτέλεσμα θα άλλαζε για τον προσφεύγοντα, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος επεδίωξε να εξασφαλίσει τη μέγιστη δυνατή αντιπροσωπευτικότητα του ελεγχόμενου δείγματος επιλέγοντας το μήνα Δεκέμβριο, δεδομένου του ότι και στα δύο ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων είχε σε αυτόν το μήνα προδήλως τα μεγαλύτερα έσοδα, αλλά και τα μεγαλύτερα έξοδα, που είναι και στις δύο περιπτώσεις υπερδιπλάσια σε σύγκριση με τους λοιπούς μήνες. Ως εκ τούτου, μπορεί με ασφάλεια να γενικευτεί το εξαγόμενο αποτέλεσμα και στην υπόλοιπη ελεγχόμενη περίοδο καταλήγοντας σε ασφαλείς ελεγκτικές διαπιστώσεις (βλ. έκθεση εισοδήματος σελ. 76-77).

Επειδή, ακόμη, προβάλλεται ότι δεν υπήρξε καμία αναφορά στην οικεία έκθεση μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας για αιτιολόγηση της απόφασης περί εφαρμογής της

συγκεκριμένης μεθόδου. Ωστόσο, ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι, κατ'εφαρμογή της Ε2016/2020 εγκυκλίου με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μεικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Για την εφαρμογή της τεχνικής αυτής, μετά την ανάλυση των πωλήσεων 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 φορολογούμενου. Η μέθοδος αυτή (αρχή των αναλογιών – markur) απαιτεί επιμέλεια και πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις κυρίως, που η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί τη βάσιμη υπόνοια ότι η επιχείρηση αποκρύπτει πωλήσεις. Ο έλεγχος στην προκειμένη περίπτωση χρησιμοποίησε ως βάση το κόστος πωληθέντων για να προσδιορίσει μια αξιόπιστη αναλογία. Ειδικότερα για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αγορές της ελεγχόμενης επιχείρησης (αφού τις κατηγοριοποίησε σε δύο βασικές κατηγορίες) με βάση τα τιμολόγια αγορών των φορολογικών ετών 2018 και 2019. Επίσης, βασίστηκε στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα. Το πραγματικό περιθώριο μεικτού κέρδους προσδιορίστηκε κατόπιν σύγκρισης των τιμών αγορών με τις τιμές πωλήσεων της ίδιας της επιχείρησης. Επομένως, η τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε, όχι μόνο δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης αλλά ουσιαστικά πρόκειται για μια διεθνή ελεγκτική πρακτική η οποία εφαρμόζεται και κρίνεται ως η πλέον ενδεδειγμένη για την εν λόγω περίπτωση. Για αυτό το λόγο, ο έλεγχος αρχικά διαπίστωσε με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης αποκρυβείσα φορολογική ύλη και στη συνέχεια προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, τέλος, ο προβαλλόμενος περί εσφαλμένης εφαρμογής και επιβολής προστίμων των άρθρων 58 και 58^Α του ν. 4987/2022, καθώς και αναπόδεικτης κρίσης περί ύπαρξης αποκρυβείσας ύλης και περαιτέρω μη νόμιμης επιβολής προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, διότι, ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη με βάση το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 και εν συνεχεία επέβαλε το πρόστιμο περί ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, όπως αποδεικνύεται και από τις υπ' αριθ. .../23-10-2024 και .../23-10-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και όχι το πρόστιμο της μη έκδοσης, της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/22-11-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ...
ΤΟΥ ... με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αρ./23-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, διαφορά φόρου 21.453,64€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, 10.726,82€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.326,24€, ήτοι, συνολικό ποσό 35.506,70€.

Επί της υπ' αρ. .../23-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, διαφορά φόρου 2.096,12€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, 1.048,06€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 102,55€, ήτοι, συνολικό ποσό 3.246,73€.

Επί της υπ' αρ. .../23-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, διαφορά φόρου 7.410,96€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ. 2 του ν. 4987/2022, 3.705,48€, ήτοι, συνολικό ποσό 11.116,44€.

Επί της υπ' αρ./23-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, διαφορά φόρου 1.568,96€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ. 2 του ν. 4987/2022, 784,48€, ήτοι, συνολικό ποσό 2.353,44€.

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.