



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1578

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **16/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, με διεύθυνση έδρας στην, οδός, αρ., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ.

6. Την από 22-01-2025 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 20.418,43€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 10.209,22€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 30.627,65€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 19/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμό /09-05-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό /09-05-2023 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Η ως άνω εντολή, εκδόθηκε συνεπεία της ένταξης της επιχείρησης του προσφεύγοντα στις προτεραιοποιημένες για έλεγχο υποθέσεις για το έτος 2024, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ. αριθ. Α.1039/13.09.2024 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.

Ειδικότερα, πρόκειται για φυσικό πρόσωπο το οποίο κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών και επαγγελματικών χώρων και καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε νομικά πρόσωπα. Παράλληλα, κατά τα ως άνω κρινόμενα έτη, διατηρούσε ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης 16.10.1991 και αντικείμενο εργασιών «Αρτοποιία-Παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής» με ΚΑΔ 10710000. Διέθετε δε και υποκαταστήματα, ως αναγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 14-15).

Ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των ζητηθέντων, όπως αυτά επανειλημμένως ζητήθηκαν με τα με αρ. πρωτ: /26-7-2023 (πρώτο), /6-8-2024 (δεύτερο) και /9-10-2024 (τρίτο), έγγραφα Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία των εν χρήσει ΦΗΜ (εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία), με συνέπεια να μην καθίσταται εφικτή η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων στα κρινόμενα φορολογικά έτη. Περαιτέρω, από την επισκόπηση του προφίλ του προσφεύγοντα στο υποσύστημα taxis και elenxis, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε δύο περιπτώσεις, για το φορολογικό έτος 2018. Συνακόλουθα, ο έλεγχος έκρινε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.5104/2024, με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, κρίνοντας ως καταλληλότερη τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα (εν προκειμένω στα διπλογραφικά βιβλία του), τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τρίτα πρόσωπα, (βασικότεροι προμηθευτές), αλλά και έτερες ομοειδείς επιχειρήσεις, στα πλαίσια της εφαρμογής της ΠΟΛ 1033/2014, τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, καθώς και τα μερικώς προσκομισθέντα στοιχεία από τον ίδιο, αλλά κι εκείνα που ο έλεγχος προσδιόρισε με την

εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου - της αρχής των αναλογιών -, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής και τα αντίστοιχα φορολογητέα αποτελέσματα, περιλαμβάνοντας τις σχετικές διαπιστώσεις του, στο υπ. αρ./30.10.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 του ν.5104/2024.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο παραπάνω ΣΔΕ, υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ./18-11-2024 έγγραφο υπόμνημά του. Εν συνεχεία, ο έλεγχος, μη αποδεχόμενος τους τιθέμενους ισχυρισμούς, καθόσον δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αναιρούν τις ελεγκτικές διαπιστώσεις, προέβη, εκτός των άλλων, στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, μετά της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ.

Συμφώνα με το τελικό πόρισμα του ελέγχου (σελ. 65-67 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ), ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα οριστικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, χρησιμοποιώντας το Συντελεστή Μεικτού Περιθωρίου Κέρδους και τις υφιστάμενες δηλωθείσες αγορές της επιχείρησης, οι οποίες άμεσα μετασχηματίζονται σε προϊόντα, όπως αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα :

A/A	ΕΤΟΣ	2018	2019
ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
1	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ)	1.415.244,64	801.751,70
1.1	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ-ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ)	1.511.781,43	801.751,70
2	ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ)	-19.074,05	-105.569,85
3	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ)	-19.074,05	-105.569,85
ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ			
4	MARK UP	2,43456	2,91853
5	ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ-ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ)	663.978,99 €	318.036,70 €
5.1	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	299.178,33 €	160.648,19 €
5.2	ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ	364.800,66 €	157.388,51 €
6	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΑΓΟΡΕΣ*ΑΝΑΛΟΓΙΑ/MARK UP)	1.616.495,70 €	928.200,60 €
	ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ (α/α 6 ΜΕΙΟΝ α/α 1)	201.251,06 €	126.448,90 €

και προσδιόρισε τις συνολικές εκροές και εισροές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα ανά φορολογικό έτος, ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου
Εκροές	1.437.193,05	1.638.444,11
Εισροές	1.072.371,87	1.072.371,87
Φόρος Εκροών	256.750,89	292.827,92
Φόρος Εισροών	212.440,33	212.440,33
Καταβλ. φόρος	44.434,59	44.434,59

Διαφορά φόρου	-124,34	35.953,00
---------------	---------	-----------

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου
Εκροές	804.357,00	930.805,90
Εισροές	497.247,61	497.247,61
Φόρος Εκροών	129.884,14	150.302,57
Φόρος Εισροών	84.862,54	84.862,54
Καταβλ. φόρος	45.021,14	45.021,14
Διαφορά φόρου	0,46	20.418,89

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη υπαγωγή της υπό κρίσης περίπτωσης, στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 λόγω μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων του νόμου.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής των αναλογιών. Εσφαλμένη εφαρμογή των ερμηνευτικών εγκυκλίων. Μεθοδολογικά σφάλματα, ασάφειες και αβασιμότητα ελέγχου. Καταχρηστική άσκηση εξουσίας.
3. Έλλειψη υπαιτιότητας.
4. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου.
5. Παράβαση δικαιώματος «δικαστικής εξουσίας» κατά παράβαση του άρθρου 20 του Συντάγματος ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
6. Ύπαρξη κινδύνου ανεπανόρθωτης βλάβης.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 29 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), 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. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) 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, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5, των παρ. 14 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, επιπρόσθετα, από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 53 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που [...] δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση, αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 του ν.4172/2013:

«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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 27 του Ν. 4987/2022):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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.»

Επειδή, με το Άρθρο 2 της Α.1008/2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«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. [...] 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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύννομη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

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.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου

σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2016/2020**, 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)»:

«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: -Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών.

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους) [...]

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 [...]

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 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, ο προσφεύγων με τον 1^ο ισχυρισμό του ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή αφενός είχε όλα τα δεδομένα για να προβεί σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με βάση τις γενικές διατάξεις, υποστηρίζοντας παράλληλα ότι προϋπόθεση για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, είναι να έχει προηγηθεί παράβαση μη συμμόρφωσης της επιχείρησης, αλλά και να υπάρχουν σωρεία φορολογικών παραβάσεων, γεγονότα που εν προκειμένω δεν πληρούνται για την επιχείρησή του.

Επειδή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ο προσφεύγων κλήθηκε με τα υπ. αριθ. πρωτ./26-07-2023 (πρώτο),/06-08-2024 (δεύτερο) και/09-10-2024 (τρίτο), έγγραφα Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, να προσκομίσει αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (διπλογραφικών βιβλίων) της φορολογικής περιόδου 01/01/2018– 31/12/2019. Στα εν λόγω αιτήματα, απαριθμούνταν με πλήρη λεπτομέρεια, όλα τα ζητούμενα στοιχεία, (ηλεκτρονικά αρχεία ΦΗΜ, παραστατικά εσόδων, δαπανών, εξόδων, αγορών, με τα πάσης φύσεως αντίστοιχα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών, κλπ). Μαζί με τα προαναφερόμενα Αίτημα Παροχής πληροφοριών εστάλη προς τον προσφεύγοντα, συνημμένη επιστολή με έγγραφα προς συμπλήρωση (ήτοι, Ερωτηματολόγιο τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις, έγγραφο για τα Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία για τα ελεγχόμενα έτη).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ως προς το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων στα προαναφερόμενα Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συγκεκριμένα, όπως αναγράφεται επί της σχετικής έκθεσης ελέγχου, **δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα ηλεκτρονικά αρχεία των εν χρήσει φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών στον έλεγχο.**

Με την ανωτέρω ενέργεια του προσφεύγοντα, να μη θέσει στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των ζητηθέντων ηλεκτρονικών αρχείων των ΦΗΜ του, κατέστη μη εφικτή η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον έλεγχο στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018-2019.

Επειδή, επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ο καταλογισμός στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ως κάτωθι (σελ. 42):

«...από το πληροφοριακό σύστημα της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι έχετε υποπέσει το 2018, έτος ελεγχόμενης περιόδου στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σύμφωνα άλλωστε και με την από 25/2/2019 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας (ημερομηνία τέλεσης της παράβασης 06/11/2018, μη έκδοσης δυο φορολογικών στοιχείων, κατάσταση σας), ως κατωτέρω: [...]

Επειδή, βάσει των ως άνω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε να συντρέχει η παράγραφος 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/13 για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 (έμμεσες τεχνικές) (ήδη άρθ. 32 του ν. 5104/2024).

Επειδή, εκ του υφιστάμενου και ως άνω προπαρατεθένου νομικού πλαισίου, προκύπτει ρητώς ότι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση έμμεσες μεθόδους ελέγχου, εφόσον κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν

προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και εφόσον τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ως προαναφέρθηκε δε, στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 ορίζεται ότι τέτοια περίπτωση συνιστά και η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λανθασμένης επιλογής των έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων στον 2^ο προβαλλόμενο λόγο του αναφέρει λανθασμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής των αναλογιών επικαλούμενος ασάφειες, αντιφάσεις και εσφαλμένες παραδοχές του ελέγχου και ειδικότερα, ως προς το δείγμα των προμηθευτών, τον συνυπολογισμό των αποθεμάτων, τον συνυπολογισμό λοιπών κατηγοριών κόστους και λειτουργικών εξόδων, ως προς την ομαδοποίηση των προϊόντων καθώς και ως προς τιμές πώλησης των προϊόντων.

Επειδή, ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την μέθοδο την «ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ» και εκδόθηκε η από 23/10/2024 και με αριθ. πρωτ. αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία ενέκρινε την αρχή των αναλογιών ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 (ήδη άρθ. 32 του ν. 5104/2024). Η ως άνω απόφαση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής φέρει τις υπογραφές του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του τμήματος ελέγχου καθώς και αιτιολογία ως προς την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου.

Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών επιλέχθηκε ως καταλληλότερη λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντα «Αρτοποιία-Παραγωγή Νωπών Ειδών Ζαχαροπλαστικής» καθόσον η επιχείρηση έχει συγκεκριμένο και σαφή, όμορο δε, κύκλο δραστηριοτήτων χωρίς ετερόκλητες δραστηριότητες.

Επειδή, ο έλεγχος κατά τις ελεγκτικές του επαληθεύσεις έλαβε υπόψη του τις αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, όπως αυτές αποτυπώνονταν στα λογιστικά αρχεία της (βιβλία), των επίμαχων φορολογικών ετών κι όχι των αντίστοιχων δεδομένων των φορολογικών δηλώσεών της, καθόσον αυτές παρουσίαζαν διαφορές με τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία. Επιπλέον, από τους κύριους προμηθευτές της επιχείρησης του προσφεύγοντα ζήτησε και έλαβε τις αναλυτικές αγορές και την ηλεκτρονική αποτύπωση αυτών σε φύλλα επεξεργασίας από το αναλυτικό καθολικό και την εμπορική διαχείριση. Εν συνεχεία βασιζόμενος στις πληροφορίες που άντλησε από τρίτες πηγές, αναφορικά με τις τιμές αγοράς, προχώρησε σε κατηγοριοποίηση-ομαδοποίηση των προϊόντων που εμπορεύεται ο προσφεύγων, λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα αποθέματα, υπολογίζοντας σχετικό ποσοστό φύρας, προσδιορίζοντας ένα σταθμισμένο συντελεστή mark up για κάθε κατηγορία προϊόντος και υπολογίζοντας εκ νέου τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, παρά τις κατ' επανάληψη ειδοποιήσεις και προσκλήσεις του ελέγχου, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του, το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων. Με την μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων, του τιμοκαταλόγου και του συνόλου των λογιστικών στοιχείων που εξέδωσε και μέρος των

ληφθέντων της, η επιχείρηση του προσφεύγοντα δυσχέρανε το έργο του ελέγχου. Παρόλα αυτά, ο έλεγχος κατάφερε να αξιοποιήσει από τρίτες πηγές τη συλλογή των απαραίτητων εκείνων στοιχείων για την επιτυχή εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης.

Ειδικότερα ως προς του παραπάνω ισχυρισμούς που ο προσφεύγων προβάλλει με τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο λεκτέα είναι τα ακόλουθα:

- Από τους κύριους προμηθευτές της επιχείρησης του προσφεύγοντα ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε τις αναλυτικές αγορές και την ηλεκτρονική αποτύπωση αυτών σε φύλλα επεξεργασίας από το αναλυτικό καθολικό και την εμπορική διαχείριση. Οι μόνες επιχειρήσεις που δεν ανταποκρίθηκαν ήταν οι «.....» με ΑΦΜ και η «.....» με ΑΦΜ, για τις οποίες ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι διαχειριστές αυτών εμφανίζονται συγγενικά πρόσωπα του προσφεύγοντα.
- Τόσο τα αποθέματα αρχής, όσο και αυτά της λήξης της κάθε ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, έχουν συνυπολογισθεί από έλεγχο, σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος και σύμφωνα με τις ενδεδειγμένες αρχές της Λογιστικής Επιστήμης, ώστε να υπολογιστεί το Κόστος Πωληθέντων Εμπορευμάτων και εν τέλει το Μικτό περιθώριο Κέρδους (πίνακας σελίδων 38-39 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ).
- Οι λοιπές κατηγορίες κόστους λήφθηκαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του τελικού κέρδους, όπως προκύπτει από τον πίνακα της σελ. 97 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στον οποίο αναφέρονται διάφορα λειτουργικά έξοδα ποσού 267.016,31€ για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 177.545,49€ για το φορολογικό έτος 2019.
- Ως προς την ομαδοποίηση των προϊόντων, ο έλεγχος κατόπιν επεξεργασίας των υλικών προχώρησε σε κατηγοριοποίηση/ομαδοποίηση των αγορών και στον υπολογισμό του συνολικού κόστους αγοράς, της βασικής πρώτης κύριας ύλης, ως εμφανίζεται στον πίνακα των σελ. 24-25 της έκθεσης ελέγχου. Προκειμένου δε ο έλεγχος να προβεί στον ορθότερο υπολογισμό των πωλήσεων, χρησιμοποίησε κάποιες παραδοχές, ανά κατηγορία προϊόντων όπως αναφέρονται στο σχετικό υποκεφάλαιο επί των σελίδων 30-34 της έκθεσης ελέγχου.
- Ως προς το ζήτημα των τιμών πώλησης επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα ηλεκτρονικά αρχεία των ΦΗΜ που διέθετε (Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης), αλλά ούτε και επίσημο τιμοκατάλογο της επιχείρησής του, παρόλο που κι αυτός ομοίως ζητήθηκε, ο έλεγχος ανέτρεξε στη βάση δεδομένων της ευρέως χρησιμοποιούμενης ηλεκτρονικής πλατφόρμας παραγγελιών «e food» από δύο κύριες επιχειρήσεις αρτοποιημάτων, ενώ για υποκατηγορίες αγαθών που δεν υπήρχαν σε αυτές, ανέτρεξε σε έτερες, ομοειδείς επιχειρήσεις. Συνεπώς οι τιμές πώλησης δεν υπολογίσθηκαν αυθαίρετα, αλλά σύμφωνα με τις οριζόμενες ενδεδειγμένες επαληθεύσεις της Ε 2015/2020 σχετικής εγκύκλιου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, επιπλέον, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικοτεχνική βελτίωση της χρησιμοποιηθείσας έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, όπως προκύπτει από την από 19.12.2024 σχετική έκθεση ελέγχου στην οποία αναφέρεται ότι (σελ. 65):

«[...] ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την κοινή πείρα και λογική και δεδομένα όπως επιστήμης, προβαίνει σε ελεγκτικοτεχνική βελτίωση της μεθόδου ,κατά το μέρος όπως αποδοχής όπως λελογισμένου –τυχόν- περιθωρίου μη δειγματοληπτικού σφάλματος, (πχ από κάποια τυχόν εκ παραδρομής καταχώρηση στοιχείων, τυχόν λάθος αναγραφή κωδικού κλπ), στον προσδιορισμό του Μέσου Σταθμικού Συντελεστή Μεικτού κέρδος στο συν/πλην (+/-) 3%, γιατί ο συντελεστής, αν και προέκυψε με αντικειμενικό και αξιόπιστο τρόπο, προηγήθηκε για την εξαγωγή αυτού, επεξεργασία πάρα πολύ μεγάλου όγκου δεδομένων των προμηθευτών του ελεγχόμενου,

συμπερίληψη δεδομένων που εγχειρίστηκαν στον έλεγχο (ΜΕΡΙΚΩΣ) από την ίδια την ελεγχόμενη καθώς και άλλα στοιχεία, όπως αναλυτικά αποτυπώθηκαν παραπάνω και εμπεριέχονται στο παρόν φάκελο όπως υπόθεσης.

Πρόσθετα και με βάση της αρχής της αναλογικότητας, την παραδοχή αυτή έχει λάβει ο έλεγχος και στις λοιπές περιπτώσεις που έχει αναλόγως χειριστεί με βάση την παρούσα έμμεση τεχνική ελέγχου. Στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος υπογραμμίζει ότι λαμβάνει υπόψη του, μόνο την αρνητική απομείωση του περιθωρίου σφάλματος στον προσδιορισμό του Σταθμισμένου Μ.Ο., που ενεργεί όπως όφελος του φορολογουμένου.

Κατά τον τρόπο αυτό ο έλεγχος προσαρμόζει το σταθμισμένο Μ.Ο όπως παρακάτω:

ΕΤΟΣ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ 3%
2018	2,43456
2019	2,91853

[...]

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη του, μόνο την αρνητική απομείωση του περιθωρίου σφάλματος στον προσδιορισμό του Σταθμισμένου Μ.Ο., προσαρμοσε το σταθμισμένο Μ.Ο από 2,77210 σε 2,43456 για το φορολογικό έτος 2018 και από 3,22439 σε 2,91853 για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος, ανταποκρίθηκε στα οριζόμενα με τις διατάξεις της Ε. 2016/2020, εξαντλώντας τη δυνατότητα να υπολογίζει τον συντελεστή mark up με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, αλλά και των πληροφοριών και διευκρινίσεων από τρίτες πηγές και συνεπώς ο 2ος ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τους υπόλοιπους ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Απιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση κατά το πέρας του ελέγχου εκδόθηκε το υπ. αριθ./30.10.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του ΚΦΔ, το οποίο μετά των προσωρινών πράξεων, αναρτήθηκαν μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στην θυρίδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος στο taxisnet, την 30.10.2024 και αναγνώσθηκαν αυθημερόν (αριθ. καταχώρισης). Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω ΣΔΕ, κατέθεσε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το με αρ. πρωτ./18-11-2024 υπόμνημά του, το οποίο ελήφθη υπόψη και σχολιάσθηκε ενδελεχώς από τον έλεγχο, όπως προκύπτει από τις σελ. 37-64 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, όπου ο έλεγχος αντικρούει τεκμηριωμένα και αιτιολογημένα τον κάθε ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Ακόμα, σε κάθε στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα όλα τα προβλεπόμενα από το νόμο, απορριπτόμενου ως αβάσιμου και αλυσιτελώς προβαλλόμενου του ισχυρισμού του για παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αντιθέτου δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 16-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

Η υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	804.357,00	930.805,90	126.448,90
Αξία φορολογητέων εισροών	497.247,61	497.247,61	
Φόρος εκροών	129.884,14	150.302,57	20.418,43
Υπόλοιπο φόρου εισροών	129.884,14	129.884,14	
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		20.418,43	20.418,43
Πρόστιμο άρ. 58Α ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)		10.209,22	10.209,22
Σύνολο φόρου για καταβολή		30.627,65	30.627,65

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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