ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 09/05/2023
Αριθμός απόφασης: 919

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125.....9 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 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του **.....,** με ΑΦΜ ....., κατοίκου ……., επί της οδού …….., Τ.Κ. 67100, κατά :

- της υπ΄ αριθμ. ..../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016,

- της υπ΄ αριθμ. ..../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017,

- της υπ΄ αριθμ. ..../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018,

- της υπ΄ αριθμ. ..../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016,

- της υπ΄ αριθμ. ..../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017,

- της υπ΄ αριθμ. ..../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018,

- της υπ΄ αριθμ. ..../21-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικών ετών 2016 - 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του **.....,** με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 759,97 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 379,99 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 663,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.802,96 €.**

2. Με την υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 2.216,83 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.108,42 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 663,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.988,25 €.**

3. Με την υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 26.082,28 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 13.041,14 €, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.967,49 € και φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 546,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **43.636,91 €.**

4. Με την με αριθμό **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 13.937,97 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^{A} του ΚΦΔ ποσού 6.968,99 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **20.906,96 €.**

5. Με την με αριθμό **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 21.928,56 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^{A} του ΚΦΔ ποσού 10.964,29 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **32.892,85 €.**

6. Με την με αριθμό **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 21.626,73 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^{A} του ΚΦΔ ποσού 10.813,37 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **32.440,10 €.**

7. Με την με αριθμό **..../21-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2016 – 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.500,00€,** διότι δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις του, ήτοι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 παρ. η' και §2 περ. ε' του ΚΦΔ.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. ...../7-9-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2016 - 2018 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο χρωμάτων, βερνικιών και λούστρων».
Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών δεδομένων του μηχανισμού ..... (έως την 25/10/2018). Περαιτέρω, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ο προσφεύγων δε διενήργησε απογραφή για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις, παρόλο που είχε τη σχετική υποχρέωση, γεγονός για το οποίο κρίθηκε ότι ο προσφεύγων δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό συστήματος και για την ως άνω παράβαση του καταλογίστηκε πρόστιμο για τη μη συμμόρφωσή του με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις του.
Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι δεν καταχώρησε σε καμία δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος σε κανένα από τα έτη που κατείχε (12/06/2008 – 07/04/2019) το με α/α ..... (……..) με ονομασία «……..» σκάφος του, μήκους 5,8 μέτρων, με αποτέλεσμα να μην φορολογείται για αυτό. Επίσης, από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των φορολογικών ετών 2016 και 2017 διαπιστώθηκε η μη κάλυψη των δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντα με τα δηλωθέντα εισοδήματά του.
Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ, με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και δη της αρχής των αναλογιών.
Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της οντότητας (απλογραφικά βιβλία), σύμφωνα με το φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων, καθώς και εκείνων που ο έλεγχος νόμιμα προσδιόρισε με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών και αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας οντότητας και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.
Στη φορολογία Φ.Π.Α, οι ως άνω διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων προστέθηκαν στις εκροές των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

1. Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ν. 4987/2022 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρ. 11 της απόφασης Α.1293/2019 της ΑΑΔΕ – ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των διατάξεων.
2. Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης, ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.
3. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο, ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων από την επιχείρησή του.
4. Εσφαλμένος προσδιορισμός του Φ.Π.Α..
5. Επίκληση της ΔΕΔ 4494/2021 απόφασης για την ακύρωση του προστίμου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ΚΦΔ περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πριν την επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών δεν εκδόθηκε αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 3 εδ. β' της υπ΄αριθ. Α 1008/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή η έκδοση της αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβλέπεται από την ΠΟΛ 1094/2014, που τροποποίησε την ΠΟΛ 1050/2014, και η οποία αφορά στην εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170).

Επειδή, στο άρθρο 4 της Α 1008/20-01-2020 (Β΄88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων **α΄ και δ΄** της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται : *«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 <u>έγκρισης</u> του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου».*

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα 26), διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής των οριζόμενων στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 και ο έλεγχος κατόπιν **έγκρισης** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, εφάρμοσε την έμμεση ελεγκτική μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Από τις κείμενες δε διατάξεις δεν προκύπτει ούτε η υποχρέωση κοινοποίησής της στο φορολογούμενο, ούτε η αιτιολόγηση στον ελεγχόμενο της επιλογής της όποιας μεθόδου τεχνικής ελέγχου και της απόρριψης των υπολοίπων.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «*Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: α) … β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.* …».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής και ως εκ τούτου ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη έκδοσης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

για την επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσφυγή της φορολογικής αρχής στη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου στηρίζεται σε επουσιώδεις δήθεν παραβάσεις, οι οποίες δεν είναι εύλογο να άγουν σε εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».*

Επειδή στο άρθρο 27 "Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης" του Ν.4897/2022 ορίζεται :
«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.
2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου".

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2.Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών

διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

«*Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους*
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ , έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή στην εγκύκλιο με αριθμό Ε.2015/2020 "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013." ορίζεται :

«*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 σύνοψη, 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 ΚΦΔ, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .
Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ΚΦΔ , κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.
6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:
Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.
Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .
Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση, ο έλεγχος προσέφυγε στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την έμμεση τεχνική ελέγχου διότι :

- Για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα στις κρινόμενες φορολογικές περιόδους δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του και ως εκ τούτου πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

- Επιπλέον, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, καθώς και για το φορολογικό έτος 2018 πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 διότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα της προσφεύγουσας οντότητας κρίθηκε μη αξιόπιστο διότι δε διενήργησε απογραφή για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις, παρόλο που είχε τη σχετική υποχρέωση, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), καθότι σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις ο κύκλος εργασιών της επιχείρησης υπερέβαινε τις 150.000,00 €.

Επειδή σύμφωνα με την από 21/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ο έλεγχος αξιολογώντας τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του και πιο συγκεκριμένα τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, από τις οποίες προκύπτουν ζημίες, αλλά και σημαντικά **μειωμένοι συντελεστές μικτού κέρδους** όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις (2,46% για το 2016, 2,07% για το 2017 και -6,32% για το 2018), τις πληροφορίες που συλλέχθηκαν από προμηθευτές του προσφεύγοντα, εισηγήθηκε τη χρήση της μεθόδου της αρχής των αναλογιών ως την καταλληλότερη εκ των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται περαιτέρω ότι, ειδικά για το 2018, η θέση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, διότι δεν υποχρεούνταν στην τήρηση βιβλίου απογραφών και σύμφωνα με την νομολογία, για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή στο Άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» των ΕΛΠ ορίζεται :

«*1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.*

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 των Ε.Λ.Π. : *«3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο».*

Επειδή στο άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται : «*1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία*

εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή η επιχείρηση του προσφεύγοντα ανήκει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων της §2 (γ) του άρθρου 1 (ατομική επιχείρηση). Ωστόσο, δεν ανήκει στις περιπτώσεις του 30 §3 του ν.4308/2014 και §30.3.1 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014, καθώς παρουσιάζει ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα των 150.000,00€, όπως φαίνεται στο κατωτέρω πίνακα και κατά συνέπεια υποχρεούται στη διενέργεια απογραφής.

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	ΟΡΙΟ	ΑΠΟΓΡΑΦΗ
31/12/2015	270.146,60	>150.000	**ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ**
31/12/2016	251.690,70	>150.000	**ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ**
31/12/2017	247.202,74	>150.000	**ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ**
31/12/2018	286.775,52	>150.000	**ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ**

Επειδή η μη διενέργεια απογραφής, και ενώ υφίσταται τέτοια υποχρέωση, έχει ως συνέπεια τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης στις συνταχθείσες οικονομικές καταστάσεις της και ως εκ τούτου πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 1α' του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η επικαλούμενη δε 874/2020 απόφαση της ΔΕΔ ουδόλως σχετίζεται με την κρινόμενη υπόθεση, καθώς αφορά στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων λόγω μη καταχώρησης δαπανών μικρής αξίας, που ωστόσο δεν καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις, για το φορολογικό έτος 2018 πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αθροιστικά ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου του Κ.Φ.Ε..

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί παράβασης νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « …*Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν* ***ειδικότερα θέματα*** *ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό*».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άρθρου 27 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1008/2020 εγκύκλιος εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ μεθόδων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το

αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣτΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣτΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με την ανωτέρω κανονιστική πράξη της Διοίκησης (Α 1008/2020) δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του ΚΦΔ προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. adhocΔΕφΑθ 640/2021).

Επειδή, η εν λόγω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως δεν επενεργεί επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύει τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 ΚΦΔ ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η κανονιστική πράξη που αφορά στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εκδόθηκε άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια η κανονιστική πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παντελούς έλλειψης αιτιολογίας, άλλως πλημμελούς αιτιολογίας των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β΄88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 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 οριζομένων 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».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. Ειδικότερα:

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

.....

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. …

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.
Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιχείρησή του δεν έχει περιορισμένο εύρος δραστηριότητας, αλλά πουλάει διαφορετικά μεταξύ τους προϊόντα, ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έλεγχο αποθέματος με αποτέλεσμα να παραλείπει να προσδιορίσει το απόθεμά του με αξιόπιστο τρόπο, ότι ο προσδιορισμός του συντελεστή μικτού κέρδους έλαβε χώρα βάσει αναξιόπιστου δείγματος που αντιστοιχεί σε μη ενδεικτικό ποσοστό, ότι δεν λήφθηκαν υπόψη οι εκπτώσεις, καθώς και το πέταγμα προϊόντων λόγω λήξης τους, ότι δεν λήφθηκε υπόψη η πληθώρα ανεξόφλητων εκδοθέντων τιμολογίων και ότι από κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα του ελέγχου ότι υφίσταται απόκρυψη από την επιχείρησή του.

Επειδή ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των κρινόμενων ετών προέβη στις ακόλουθες ενέργειες. Προσδιόρισε το πραγματικό ύψος του συντελεστή μικτού κέρδους, βάσει των παραστατικών χονδρικών πωλήσεων, που αποτελούν περίπου το 80% των συνολικών πωλήσεων του προσφεύγοντα, λαμβάνοντας στοιχεία από τα παραγόμενα αρχεία των τιμολογίων που προσκομίστηκαν, σε συνδυασμό με τα τιμολόγια αγοράς και τις συγκεκριμένες τιμές αγοράς των εμπορευμάτων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε διεξοδικά τα είδη που εμπορεύεται ο προσφεύγων, διέκρινε αυτά με την μεγαλύτερη συναλλακτική κίνηση, τα επέλεξε ως τα πιο αντιπροσωπευτικά και εξήγαγε τα ασφαλέστερα συμπεράσματα, χωρίς να θίγεται η αξιοπιστία του ελεγκτικού δείγματος, καθώς επιτεύχθηκε η ενδεδειγμένη διασπορά. Έτσι, ο έλεγχος κατάφερε να αποδώσει τα αποτελέσματα, αφού προηγουμένως παρέθεσε αναλυτικά στις διαπιστώσεις του, όλους τους πίνακες από τους οποίους εξήχθησαν τα δεδομένα του.

Επειδή, εφαρμόστηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, όπου προβλέπεται ότι οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων αφενός δεν προχώρησε στη σύνταξη απογραφής, προκειμένου να επικαλεστεί την ύπαρξη αποθεμάτων και αφετέρου δεν τέθηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία περί αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ο έλεγχος εφάρμοσε την αρχή των

αναλογιών λαμβάνοντας υπόψη ότι τα αποθέματα τέλους δεν παρουσιάζουν μεταβολή έναντι των αποθεμάτων αρχής των ελεγχόμενων χρήσεων και βασίστηκε αποκλειστικά στις αγορές του προσφεύγοντα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.
Όπως αναφέρει και ο έλεγχος, η διατήρηση υψηλού αποθέματος αντίκειται στην κοινή συναλλακτική πρακτική. Δεδομένου δε ότι η συνεργασία του προσφεύγοντα με τις προμηθεύτριες εταιρείες είναι συνεχής και δεν προκύπτουν καθυστερήσεις στην παραλαβή αποθεμάτων, δεν δικαιολογείται συσσώρευση περιττού αποθέματος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο δεν λήφθηκε υπόψη ότι υπάρχουν προϊόντα, συμπυκνώματα χρωμάτων, που προστίθενται στα βασικά λευκά χρώματα προκειμένου να παραχθούν καινούρια χρώματα. Τα εμπορεύματα αυτά δεν πουλιούνται ανεξάρτητα αλλά το κόστος τους ενσωματώνεται στις πωλήσεις των νέων προϊόντων. Προς επίρρωση προσκομίζει πίνακες με περιγραφές εμπορευμάτων, τις ποσότητες και τις αξίες τους, χωρίς περαιτέρω επεξηγήσεις, ήτοι σε ποια προϊόντα χρησιμοποιούνται τα εν λόγω εμπορεύματα και σε τι αναλογίες, τις ποσότητες που πουλήθηκαν ως τελικό προϊόν και τις ποσότητες που πιθανόν πωλήθηκαν αυτούσια τα επίμαχα αυτά εμπορεύματα, εφόσον από την επισκόπηση των πινάκων που συνέταξε ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι κάποιες ποσότητες έχουν πωληθεί ανεξάρτητα, χωρίς προσμίξεις..

Επειδή προκειμένου να αναγνωριστούν οι εκπτώσεις, θα πρέπει να αναγράφονται επί του σώματός των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, γεγονός που δεν επαληθεύεται από τον έλεγχο. Θα πρέπει επίσης η επιχείρηση να τηρεί τον ουσιώδη τύπο του Ν.2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ), της Ε.Δ.Υ.Ο. ΠΟΛ.1212/1996, της ΠΟΛ.1087/2011, της Ε.Δ.Υ.Ο. ΠΟΛ.1009/2011 και της Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015, γεγονός που επίσης δεν επαληθεύεται από τον έλεγχο, αλλά ούτε και από τον προσφεύγοντα.

Επειδή στο Άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» των ΕΛΠ ορίζεται :
«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή σύμφωνα με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 2936/1988 και 3422/1991, νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την καταστροφή αποθεμάτων είναι τα συνταχθέντα από υπαλλήλους της επιχειρήσεως πρωτόκολλα καταστροφής, εφόσον ούτε από τον Κ.Β.Σ. ούτε από τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής των αποθεμάτων. Τα καταστραφέντα όμως αγαθά πρέπει να είναι εντελώς άχρηστα, μη επιδεκτικά επισκευής και μη έχοντα αξία διαθέσεως ειδάλλως η επιχείρηση οφείλει να τα συμπεριλάβει στην απογραφή της με την αξία αυτή (Σ.τ.Ε. 3455/1995).

Επειδή σύμφωνα με το έγγραφο 1091898/608/ 0015/11-10-2007 της Διεύθυνσης 15η Βιβλίων & Στοιχείων της Γενικής Δ/νσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών δίνονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις : «Απαντώντας στο 23963/24-9-2007 έγγραφό σας σχετικά με το θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:
1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) ορίζεται ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.
2. Περαιτέρω στην παράγραφο 18.1 του άρθρου 18 της 3/1992 εγκυκλίου του Κ.Β.Σ., με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού, αναφέρεται ότι οι εγγραφές στα

βιβλία του Κώδικα αυτού πρέπει να στηρίζονται: α) σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. σε τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικής πώλησης, κ.λπ., β) σε δημόσια έγγραφα, δηλαδή σε έγγραφα τα οποία συντάσσονται κατά τους νόμιμους τύπους από δημόσιους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία και γ) σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. σε *πρωτόκολλα καταστροφής*, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανώτερης βίας (π.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαγιάς), κ.λπ., τα οποία, ως αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.
3. Με βάση τα όσα προαναφέρονται συνάγεται ότι τα *πρωτόκολλα καταστροφής* που καταρτίζουν οι επιτηδευματίες στην περίπτωση της *καταστροφής* αγαθών (εμπορευμάτων, α΄ & β΄ υλών, παγίων, κ.λπ.) συνιστούν νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία του Κ.Β.Σ. Επίσης, συνάγεται ότι η ζημία που προκύπτει από την *καταστροφή* των αγαθών, ως πραγματικό γεγονός, υπάγεται στην ελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης των διοικητικών δικαστηρίων.
Τέλος, και όσον αφορά τη διαδικασία κατάρτισης των εν λόγω *πρωτοκόλλων*, σας γνωρίζουμε ότι οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν ορίζουν κάτι σχετικό, ούτε προβλέπουν τη συμμετοχή υπαλλήλου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατά την κατάρτισή τους ή την υποχρέωση γνωστοποίησης της κατάρτισής τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Παρότι δεν ορίζεται σαφώς η υποχρέωση για υποβολή γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ. συστήνεται να υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετικό έγγραφο με το οποίο θα καλείται να στείλει υπάλληλο, προκειμένου να ελέγξει τη διαδικασία *καταστροφής*. Και αυτό διότι τα φορολογικά δικαστήρια είχαν κρίνει ότι τα *πρωτόκολλα καταστροφής* αποθεμάτων δεν αποτελούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία της *καταστροφής*, εφόσον δεν ζητήθηκε η παρουσία εκπροσώπου δημόσιας αρχής (Διοικ. Εφετ. Αθηνών 1361/81 Δ.Φ.Ν. 1981 ΣΕΛ. 1102). Η αίτηση για την παρουσία υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. γίνεται προκειμένου να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι σε περίπτωση μη παρουσίας της δημοσίας αρχής δεν υπάρχει υπαιτιότητα του φορολογούμενου. Έτσι, ακόμη και αν ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν στείλει υπάλληλο δεδομένου ότι δεν τον δεσμεύει νομική υποχρέωση, υπάρχει αποδεικτικό στοιχείο ότι κλήθηκε δημόσια αρχή σε περίπτωση που δημιουργηθεί αμφισβήτηση από τον φορολογικό έλεγχο για το ύψος και το είδος των αποθεμάτων που καταστράφηκαν. Για την πρόσκληση μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε επιστολόχαρτο της εταιρείας είτε το σχετικό έντυπο των γνωστοποιήσεων Β1».

Επειδή, στις περιπτώσεις καταστροφής αγαθών που έχουν αλλοιωθεί ή έχει λήξει η ημερομηνία διάρκειάς τους κ.λπ., οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν πρωτόκολλο καταστροφής το οποίο, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 2936/1988, αποτελεί και το νόμιμο δικαιολογητικό. Το πρωτόκολλο καταστροφής και τα άλλα δικαιολογητικά στοιχεία που υπάρχουν για την καταστροφή ακατάλληλων ή εν γένει άχρηστων, για οποιοδήποτε λόγο, αγαθών, θα πρέπει να καταχωρείται στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων σε ιδιαίτερη στήλη, διότι όπως ορίζεται στην ΠΟΛ1027/22-2-2005, η αξία των καταστραφέντων ή απολεσθέντων αγαθών που συνιστούν στοιχείο κόστους, δεν λαμβάνεται υπόψη ως κόστος, εφόσον αυτή αποδεικνύεται και δικαιολογείται με νόμιμα δικαιολογητικά και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία (π.χ. πρωτόκολλο καταστροφής και λοιπά έγγραφα που αποδεικνύουν αυτό, όπως Δελτίο Αποστολής προς τον τόπο απόρριψης ή καταστροφής, έγγραφα Δημοσίων Υπηρεσιών κ,λ.π.)

Επειδή, όπως και ο έλεγχος διευκρινίζει, η καταστροφή των ακατάλληλων αποθεμάτων (όπως τα χημικά προϊόντα που εμπορεύεται ο προσφεύγων) διέπεται από τη νομοθεσία για την προστασία του περιβάλλοντος και η καταστροφή τους ανατίθεται σε αδειοδοτημένες εταιρίες διαχείρισης αποβλήτων και ανακύκλωσης, θα έπρεπε να προκύπτουν από την επισκόπηση των λογιστικών στοιχείων, τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά, τα οποία δεν βρέθηκαν καταχωρημένα. Με βάση τα ανωτέρω,

ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί κατεστραμμένων εμπορευμάτων τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος δεν λαμβάνονται υπόψη οι εξοφλήσεις των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, αλλά το κέρδος που προκύπτει από τις πωλήσεις της επιχείρησης, συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ώστε να αποδεικνύει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο του ελάχιστου δυνατού ποσοστού που προσδιόρισε ο έλεγχος. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν προσδιόρισε αυθαίρετα τα ποσοστά μικτού περιθωρίου κέρδους, αλλά στηρίχθηκε στις τιμές αγοράς και στην ελάχιστη τιμή πώλησης των προϊόντων ανά συντελεστή Φ.Π.Α., όπως αυτές ίσχυσαν κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή οι από 21/12/2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, πόρισμα το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παράνομου καταλογισμού Φ.Π.Α. με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αντίθετα προς τις κοινοτικές οδηγίες και την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:
Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ` αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου».* Εξάλλου, από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 3 ΣΕΕ, συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του Φ.Π.Α. που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή (βλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-524/15, Menci, σκέψη 18 και ΔΕΕ μειζ. συνθ. 26.2.2013, C-617/10, ?kerberg Fransson, σκέψη 25).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α΄ 248/2000) ορίζεται ότι: «*Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο*

Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β΄88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :
«Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.
Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.
Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ορίζεται :
«... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.
Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών
Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.
Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.
Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.
Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. ....».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 21/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται αλυσιτελώς την με αριθμό 4494/2021 απόφαση ΔΕΔ, με την οποία ακυρώθηκε πρόστιμο του άρθρου 58^{A} του ΚΦΔ διότι δεν παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά που συνθέτουν την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλόγισε στον προσφεύγοντα την παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις του, ήτοι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 παρ. η' και §2 περ. ε' του ΚΦΔ, και που, όπως ανωτέρω παρατέθηκε, αποδείχθηκε πλήρως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του **.....,** με ΑΦΜ .....

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

1.Η υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	**1.802,96 €**	**1.802,96 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	**3.988,25 €**	**3.988,25 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3.Η υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	**43.636,91 €**	**43.636,91 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4. Η υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	**20.906,96 €**	**20.906,96 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

5.Η υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	**32.892,85 €**	**32.892,35 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

6.Η υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	**32.440,10 €**	**32.440,10 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

7. Η υπ' αριθμ. **..../21-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικών ετών 2016 – 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	**2.500,00 €**	**2.500,00 €**

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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