



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/10/2022

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

Αριθμός απόφασης: 1994

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»,
γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ:

α) της υπ' αριθ. /14.04.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ. /14.04.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

- γ) της υπ' αριθ./14.04.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,
- δ) της υπ' αριθ./14.04.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ./14.04.2022 και/14.04.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./14.04.2022 και/14.04.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2022/20.10.2022 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/05/2022 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, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2022/20.10.2022 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./14.04.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, φόρος ποσού 19.925,97€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 9.962,99€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.245,30€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 33.134,26€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 246.096,64€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 179.425,76€, ήτοι διαπίστωσε αποκρυβείσα ύλη 66.670,88€, με αποτέλεσμα να εξαλειφθούν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής

δραστηριότητας (υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος) ποσού 6.835,39€ και να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη του στο ποσό των 59.835,49€.

Με την υπ' αριθ./14.04.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 11.710,50€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 5.855,25€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.143,38€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 19.709,13€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 230.105,70€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 162.659,15€, ήτοι διαπίστωσε αποκρυβείσα ύλη 67.446,55€, με αποτέλεσμα να εξαλειφθούν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας (υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία) ποσού 21.362,57€ και να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη του στο ποσό των 46.083,98€.

Με την υπ' αριθ./14.04.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 318,56€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 15.113,19€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 7.556,60€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 22.669,79€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυβείσας αξίας 65.774,42€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 15.431,75€.

Με την υπ' αριθ./14.04.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 16.505,74€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 8.252,88€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 24.758,62€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 318,56€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυβείσας αξίας 67.446,55€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 16.187,18€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 14/04/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

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

1. Στέρηση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης αναφορικά με το ζήτημα της εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Αόριστη, μη ειδική, μη επαρκής, μη νόμιμη αιτιολογία αναφορικά α) με την ανάγκη και τις προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, β) με τις εφαρμοσθείσες έμμεσες τεχνικές ελέγχου και γ) με την τεκμηρίωση των πλασματικών εισοδημάτων από την επιχειρηματική δραστηριότητα.
3. Εσφαλμένη εκτίμηση των ποσοτήτων που πωλήθηκαν και της αξίας αυτών από την ελεγκτική αρχή. Επιπλέον, δεν συνυπολογίστηκε το γεγονός ότι ορισμένες ποσότητες γευμάτων προσφέρθηκαν είτε σε προκαθορισμένες τιμές λόγω εκπαιδευτικής πολιτικής είτε δωρεάν στο προσωπικό της επιχείρησης, στην τοπική ομάδα ποδοσφαίρου και στην τοπική κοινωνία στο πλαίσιο θρησκευτικών και κοινωνικών εκδηλώσεων.
4. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων διότι δεν αναφέρεται στις προσβαλλόμενες πράξεις ή στις εκθέσεις η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί αναλήθειας ή ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων.
5. Παραβίαση των αρχών της φορολογικής ισότητας και της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον*

ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του

σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 17/02/2022, η ελεγκτική αρχή απέστειλε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα, το υπ' αριθ. /25.01.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 ν.4174/2013) με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίοι αναγνώστηκαν στις 10/03/2022. Επί του ανωτέρω σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. /14.03.2022 υπόμνημα απόψεων και αντιρρήσεων του, το οποίο συμπεριλήφθηκε στις εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, τους ισχυρισμούς του οποίου η ελεγκτική αρχή αποδέχτηκε μερικώς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° και 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 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... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «...3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης... 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. 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 ν.4174/2013, 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, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «...2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν: α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει

πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, για τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται ότι: «*Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας*

στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου... 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 φορολογίων. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των

τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

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

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

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/07.11.1986 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 14/04/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, προκύπτει ότι, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος του προσφεύγοντος (5.656,69€ το 2016 και 5.656,82 το 2017) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης των άρθρων 31 – 34 ν.4172/2013 (που προσδιορίστηκαν σε 13.409,95€ το 2016 και 16.050,94€ το 2017), βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εκτίμησε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του (υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος) και συγκεκριμένα, η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατόπιν εισήγησης του ελεγκτή και έγκρισης της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

Με βάση τη μέθοδο αυτή, ως εκτενώς αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, λήφθηκαν δεδομένα από τις αγορές και τις ποσότητες πωλούμενων εμπορευμάτων (ψημένα κρέατα, σαλάτες - ορεκτικά, ποτά - αναψυκτικά) και λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο

(Επιμελητήριο Κυκλάδων, εργαλεία κοστολόγησης στον κλάδο της εστίασης, e-kyklades.gr) και αγορανομικές διατάξεις, με συνεκτίμηση των δεδομένων της επιχείρησης που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, με την από 08/09/2020 υπεύθυνη δήλωσή του άρθρου 8 του ν.1599/1986, ως απάντηση στην υπ' αριθ. πρωτ./04.08.2020 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων, για το βάρος των μερίδων και των τεμαχίων και το ποσοστό απώλειας βάρους κατά τη διαδικασία ψησίματος, αλλά και ισχυρισμούς του που έγιναν αποδεκτοί από την ελεγκτική αρχή στο πλαίσιο της άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, προσδιορίστηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, για το έτος 2016, στο ποσό των 246.096,64€ έναντι του δηλωθέντος ποσού 179.425,76€, δη διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη ποσού 66.670,88€, με συνέπεια την ισόποση εμφάνιση μειωμένων ακαθαρίστων εσόδων και τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 15.431,75€ και για το έτος 2017, στο ποσό των 230.105,70€ έναντι του δηλωθέντος ποσού 162.659,15€, δη διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη ποσού 67.446,55€, με συνέπεια την ισόποση εμφάνιση μειωμένων ακαθαρίστων εσόδων και τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 16.187,18€.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2016 ως κατωτέρω:

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΩΛΕΙΑΣ ΒΑΡΟΥΣ & ΦΥΡΑΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΡΟΥΣ ΜΕΤΑ ΤΟ ΨΗΣΙΜΟ Η ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΑΠΩΛΕΙΑ	ΚΙΛΑ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ ή ΤΕΜ.	ΠΩΛΗΘΕΙΣ ΕΣ ΜΕΡΙΔΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ	ΤΙΜΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΙΜ.	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ τεμ.	KG	4.477,00	65,00%	1.566,95	0,065	24.106,92	1,20	28.928,31
ΜΠΙΦΤΕΚΙ	KG	848,30	35,00%	551,40	0,35	1.575,41	7,50	4.135,46
ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙΑ	KG	805,10	35,00%	523,32	0,35	1.495,19	7,50	3.924,86
ΠΑΝΤΣΕΤΑ	KG	1.093,40	35,00%	710,71	0,35	2.030,60	7,50	15.229,50
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	KG	1.202,18	35,00%	781,42	0,48	1.627,95	7,50	12.209,64
ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΧΟΙΡΙΝΗ	KG	381,50	35,00%	247,98	0,35	708,50	7,50	5.313,75
ΨΑΡΟΝΕΦΡΙ	KG	6,50	35,00%	4,23	0,28	15,09	8,00	120,71
ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΜΟΣΧΑΡΙΣΙΑ	KG	128,30	35,00%	83,40	0,45	185,32	12,00	2.223,87
ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	KG	549,60	35,00%	357,24	0,20	1.786,20	7,50	13.396,50
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΚΡΕΑΤΙΚΩΝ								85.482,60

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΩΛΕΙΑΣ ΒΑΡΟΥΣ & ΦΥΡΑΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΡΟΥΣ ΜΕΤΑ ΤΟ ΨΗΣΙΜΟ Η ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΑΠΩΛΕΙΑ	ΚΙΛΑ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ ή ΤΕΜ.	ΠΩΛΗΘΕΙΣ ΕΣ ΜΕΡΙΔΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ	ΤΙΜΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΙΜ.	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ
ΦΕΤΑ	KG	718,00	50,00%	359,00	0,15	2.393,33	3,60	8.616,00
ΦΕΤΑ ΨΗΤΗ	KG	371,40	50,00%	185,70	0,20	928,50	5,00	4.642,50
ΚΑΣΕΡΟΚΡΟΚΕΤΕΣ	KG	61,50	50,00%	30,75	0,30	102,50	4,40	451,00
ΚΕΦΑΛΟΥΡΡΙ ΣΑΓΑΝΑΚΙ	KG	214,00	50,00%	107,00	0,25	428,00	5,50	2.354,00
ΜΕΤΣΟΒΟΝΕ	KG	22,00	50,00%	11,00	0,20	55,00	5,00	275,00
ΧΑΛΟΥΜΙ	KG	55,35	50,00%	27,68	0,20	138,38	5,00	691,88
ΚΟΛΟΚΥΘΑΚΙΑ	KG	277,80	50,00%	138,90	0,30	463,00	5,00	2.315,00
ΜΕΛΙΤΖΑΝΑ ΨΗΤΗ	KG	1.112,65	50,00%	556,33	0,30	1.854,42	6,00	11.126,50
ΤΗΓΑΝΙΤΕΣ ΠΑΤΑΤΕΣ	KG	9.016,75	50,00%	4.508,38	0,25	18.033,50	3,40	61.313,90
ΤΗΓΑΝΙΤΕΣ ΠΑΤΑΤΕΣ ΜΕ ΚΕΦΑΛΟΥΡΡΙ	KG	353,25	50,00%	176,63	0,25	706,50	3,60	2.543,40
ΜΑΝΙΤΑΡΙΑ ΣΧΑΡΑ	KG	64,10	50,00%	32,05	0,25	128,20	5,50	705,10
ΠΙΠΕΡΙΕΣ ΦΛΩΡΙΝΗΣ	KG	547,30	50,00%	273,65	0,20	1.368,25	3,50	4.788,88
ΠΙΠΕΡΙΕΣ ΦΛΩΡΙΝΗΣ ΓΕΜΙΣΤΕΣ	KG	312,70	50,00%	156,35	0,40	390,88	5,00	1.954,38
ΑΓΓΟΥΡΟΝΤΟΜΑΤΑ	KG	1.768,90	50,00%	884,45	0,30	2.948,17	3,50	10.318,58
ΑΝΤΙΔΙΑ	KG	8,60	50,00%	4,30	0,25	17,20	3,50	60,20
ΖΟΧΙΕΣ - ΒΛΗΤΑ	KG	785,20	50,00%	392,60	0,30	1.308,67	3,80	4.972,93
ΧΩΡΙΑΤΙΚΗ ΣΑΛΑΤΑ	KG	1.388,00	50,00%	694,00	0,55	1.261,82	6,50	8.201,82
ΠΟΛΙΤΙΚΗ	KG	2.674,70	50,00%	1.337,35	0,35	3.821,00	3,50	13.373,50
ΠΑΝΤΖΑΡΙΑ	KG	998,50	50,00%	499,25	0,30	1.664,17	3,80	6.323,83
ΜΠΡΟΚΟΛΑ	KG	263,70	50,00%	131,85	0,25	527,40	3,80	2.004,12
ΤΑΡΑΜΟΣΑΛΑΤΑ	KG	8,00	50,00%	4,00	0,25	16,00	3,40	54,40
ΜΕΛΙΤΖΑΝΟΣΑΛΑΤΑ	KG	476,85	50,00%	238,43	0,30	794,75	3,40	2.702,15
ΤΖΑΤΖΙΚΙ	KG	615,40	50,00%	307,70	0,25	1.230,80	3,40	4.184,72
ΡΩΣΙΚΗ	KG	111,00	50,00%	55,50	0,25	222,00	3,40	754,80
ΑΛΟΙΦΕΣ	KG	706,00	50,00%	353,00	0,25	1.412,00	3,40	4.800,80
ΨΩΜΙ (ΚΟΥΒΕΡ)	KG	2.071,50	50,00%	1.035,75	0,30	3.452,50	0,75	2.589,38
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΣΑΛΑΤΩΝ – ΟΡΕΚΤΙΚΩΝ								162.118,76

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΩΛΕΙΑΣ ΒΑΡΟΥΣ & ΦΥΡΑΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΥΡΑ	ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΤΕΜ. ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ	ΤΙΜΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΙΜ.	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ - ΧΥΜΟΙ 0,25L	ΦΙΑΛΕΣ	11.054,00	5,00%	10.501,30	10.501,30	1,50	15.751,95
ΣΟΥΡΩΤΗ	ΦΙΑΛΕΣ	2.160,00	5,00%	2.052,00	2.052,00	1,50	3.078,00
ΜΠΙΡΕΣ	ΦΙΑΛΕΣ	4.930,00	5,00%	4.683,50	4.683,50	4,00	18.734,00
ΡΕΤΣΙΝΕΣ	ΦΙΑΛΕΣ	3.130,00	5,00%	2.973,50	2.973,50	3,40	10.109,90
ΝΕΡΟ 0,5L	ΦΙΑΛΕΣ	3.456,00	5,00%	3.283,20	3.283,20	0,50	1.641,60
ΝΕΡΟ ΜΕΓΑΛΟ	ΦΙΑΛΕΣ	1.254,00	5,00%	1.191,30	1.191,30	1,50	1.786,95
ΓΕΩΡΓΙΑΔΗ ΚΡΑΣΟΣΤΑΛΙΑ 0,5L	ΦΙΑΛΕΣ	2.324,00	5,00%	2.207,80	2.207,80	5,00	11.039,00
ΚΑΡΑΣΙΑ ΕΤΙΚΕΤΑΣ 0,75	ΦΙΑΛΕΣ	94,00	5,00%	89,30	89,30	10,00	893,00
ΤΣΙΠΟΥΡΟ - ΟΥΖΟ	ΦΙΑΛΕΣ	140,00	5,00%	133,00	133,00	4,50	598,50
ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΑ ΠΟΤΑ	ΦΙΑΛΕΣ	5,00	5,00%	4,75	4,75	5,00	23,75
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΤΩΝ – ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ							63.656,65

	Πωλήσεις στο 13%	Πωλήσεις στο 23%	Πωλήσεις στο 24%	ΣΥΝΟΛΑ
ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ	154,47	152.426,06	151.325,02	303.905,55
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	136,70	123.923,63	122.036,31	246.096,64
Φ.Π.Α.	17,77	28.502,43	29.288,71	57.808,91

Επιπροσθέτως, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2017 ως κατωτέρω:

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑ ΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΩΛΕΙΑΣ ΒΑΡΟΥΣ & ΦΥΡΑΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΡΟΥΣ ΜΕΤΑ ΤΟ ΨΗΣΙΜΟ Η ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΑΠΩΛΕΙΑ	ΚΙΛΑ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ ή ΤΕΜ.	ΠΩΛΗΘΕΙΣ ΕΣ ΜΕΡΙΔΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΟΥΝ	ΤΙΜΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΙΜ.	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ τεμ.	KG	2.847,35	65,00%	996,57	0,065	15.331,88	1,20	18.398,26
ΜΠΙΦΤΕΚΙ	KG	940,35	35,00%	611,23	0,35	1.746,36	7,50	4.584,21
ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙΑ	KG	932,35	35,00%	606,03	0,35	1.731,51	7,50	4.545,21
ΠΑΝΤΣΕΤΑ	KG	517,15	35,00%	336,15	0,35	960,42	7,50	7.203,16
ΠΑΪΔΑΚΙΑ ΑΡΝΙΣΙΑ	KG	10,40	35,00%	6,76	0,40	16,90	7,50	126,75
ΣΥΚΩΤΙ	KG	90,90	35,00%	59,09	0,35	168,81	7,50	1.266,11
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	KG	901,90	35,00%	586,24	0,48	1.221,32	7,50	9.159,92
ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΧΟΙΡΙΝΗ	KG	339,70	35,00%	220,81	0,35	630,87	7,50	4.731,54
ΦΙΛΕΤΟ ΜΟΣΧΑΡΙΣΙΟ	KG	27,40	35,00%	17,81	0,40	44,53	18,00	801,45
ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΜΟΣΧΑΡΙΣΙΑ	KG	189,85	35,00%	123,40	0,45	274,23	12,00	3.290,73
ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	KG	618,10	35,00%	401,77	0,20	2.008,83	7,50	15.066,19
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΚΡΕΑΤΙΚΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017								69.173,52
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α								55.785,10
ΦΠΑ 24% ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								13.388,42

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑ ΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΩΛΕΙΑΣ ΒΑΡΟΥΣ & ΦΥΡΑΣ	ΑΠΩΛΕΙΑ ΒΑΡΟΥΣ ΜΕΤΑ ΤΟ ΨΗΣΙΜΟ Η ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΑΠΩΛΕΙΑ	ΚΙΛΑ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ ή ΤΕΜ.	ΠΩΛΗΘΕΙΣ ΕΣ ΜΕΡΙΔΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ	ΤΙΜΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΙΜ.	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ
ΦΕΤΑ	KG	865,80	50,00%	432,90	0,15	2.886,00	3,60	10.389,60
ΦΕΤΑ ΨΗΤΗ	KG	427,90	50,00%	213,95	0,20	1.069,75	5,00	5.348,75
ΚΑΣΕΡΟΚΡΟΚΕΤΕΣ	KG	22,00	50,00%	11,00	0,30	36,67	4,40	161,33
ΚΕΦΑΛΟΤΥΡΙ ΣΑΓΑΝΑΚΙ	KG	284,00	50,00%	142,00	0,25	568,00	5,50	3.124,00
ΜΕΤΣΟΒΟΝΕ	KG	22,35	50,00%	11,18	0,20	55,88	5,00	279,38
ΧΑΛΟΥΜΙ	KG	44,70	50,00%	22,35	0,20	111,75	5,00	558,75
ΚΟΛΟΚΥΘΑΚΙΑ	KG	296,20	50,00%	148,10	0,30	493,67	5,00	2.468,33
ΜΕΛΙΤΖΑΝΑ ΨΗΤΗ	KG	1.190,55	50,00%	595,28	0,30	1.984,25	6,00	11.905,50

ΤΗΓΑΝΙΤΕΣ ΠΑΤΑΤΕΣ	KG	8.366,57	50,00%	4.183,29	0,25	16.733,14	3,40	56.892,68
ΤΗΓΑΝΙΤΕΣ ΠΑΤΑΤΕΣ ΜΕ ΚΕΦΑΛΟΤΥΡΙ	KG	71,73	50,00%	35,87	0,25	143,46	3,60	516,46
ΜΑΝΙΤΑΡΙΑ ΣΧΑΡΑ	KG	50,55	50,00%	25,28	0,25	101,10	5,50	556,05
ΠΙΠΕΡΙΕΣ ΦΛΩΡΙΝΗΣ	KG	616,58	50,00%	308,29	0,20	1.541,45	3,50	5.395,08
ΠΙΠΕΡΙΕΣ ΦΛΩΡΙΝΗΣ ΓΕΜΙΣΤΕΣ	KG	205,52	50,00%	102,76	0,40	256,90	5,00	1.284,50
ΑΓΓΟΥΡΟΝΤΟΜΑΤ Α	KG	2.453,70	50,00%	1.226,85	0,30	4.089,50	3,50	14.313,25
ΖΟΧΙΕΣ - ΒΛΗΤΑ	KG	876,40	50,00%	438,20	0,30	1.460,67	3,80	5.550,53
ΧΩΡΙΑΤΙΚΗ ΣΑΛΑΤΑ	KG	843,30	50,00%	421,65	0,55	766,64	6,50	4.983,14
ΠΟΛΙΤΙΚΗ	KG	2.621,70	50,00%	1.310,85	0,35	3.745,29	3,50	13.108,50
ΠΑΝΤΖΑΡΙΑ	KG	1.082,40	50,00%	541,20	0,30	1.804,00	3,80	6.855,20
ΜΠΡΟΚΟΛΑ	KG	423,30	50,00%	211,65	0,25	846,60	3,80	3.217,08
ΜΕΛΙΤΖΑΝΟΣΑΛΑΤ Α	KG	257,45	50,00%	128,73	0,30	429,08	3,40	1.458,88
ΤΖΑΤΖΙΚΙ	KG	38,00	50,00%	19,00	0,25	76,00	3,40	258,40
ΡΩΣΙΚΗ	KG	166,00	50,00%	83,00	0,25	332,00	3,40	1.128,80
ΑΛΟΙΦΕΣ	KG	1.013,00	50,00%	506,50	0,25	2.026,00	3,40	6.888,40
ΨΩΜΙ (ΚΟΥΒΕΡ)	KG	2.031,75	50,00%	1.015,88	0,30	3.386,25	0,75	2.539,69
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΣΑΛΑΤΩΝ – ΟΡΕΚΤΙΚΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017								159.182,27
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α								128.372,80
ΦΠΑ 24% ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								30.809,47

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤ Ο ΑΠΩΛΕΙΑΣ ΒΑΡΟΥΣ & ΦΥΡΑΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΥΡΑ	ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΤΕΜ. ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ	ΤΙΜΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΙΜ.	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ - ΧΥΜΟΙ 0,25L	ΦΙΑΛΕΣ	12.169,00	5,00%	11.560,55	11.560,55	1,50	17.340,83
ΣΟΥΡΩΤΗ	ΦΙΑΛΕΣ	2.472,00	5,00%	2.348,40	2.348,40	1,50	3.522,60
ΜΠΙΡΕΣ	ΦΙΑΛΕΣ	4.548,00	5,00%	4.320,60	4.320,60	4,00	17.282,40
ΡΕΤΣΙΝΕΣ	ΦΙΑΛΕΣ	2.730,00	5,00%	2.593,50	2.593,50	3,40	8.817,90
ΝΕΡΟ 0,5L	ΦΙΑΛΕΣ	3.144,00	5,00%	2.986,80	2.986,80	0,50	1.493,40
ΝΕΡΟ ΜΕΓΑΛΟ	ΦΙΑΛΕΣ	902,00	5,00%	856,90	856,90	1,50	1.285,35
ΓΕΩΡΓΙΑΔΗ ΚΡΑΣΟΣΤΑΛΙΑ 0,5L	ΦΙΑΛΕΣ	1.868,00	5,00%	1.774,60	1.774,60	5,00	8.873,00
ΚΑΡΑΣΙΑ ΕΤΙΚΕΤΑΣ 0,75 16€	ΦΙΑΛΕΣ	40,00	5,00%	38,00	38,00	10,00	380,00
ΤΣΙΠΟΥΡΟ - ΟΥΖΟ	ΦΙΑΛΕΣ	72,00	5,00%	68,40	68,40	4,50	307,80
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΤΩΝ – ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017							59.303,28
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α							47.825,22
ΦΠΑ 24% ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ							11.478,06

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου διότι οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της συζύγου του (ΑΦΜ) και του υιού του (ΑΦΜ). Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και το ΟΠΣ TAXIS προκύπτει ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος (ΑΦΜ) απέκτησε πραγματικά εισοδήματα 41.253,86€ πλέον ποσού 10.000,00€, προερχόμενου από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δανείων, δωρεών κλπ και 4.312,72€, κατά τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Το δε πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντος των ίδιων ετών από λοιπές πηγές ανέρχεται σε 2.400,58€ και 2.400,71€ αντίστοιχα. Περαιτέρω, από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων προκύπτει ότι οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης του νοικοκυριού ανέρχονταν σε 57.909,95€ το έτος 2016 και 16.050,94€ το έτος 2017. Εξάλλου, τα εισοδήματα του υιού του, (ΑΦΜ), δεν δύναται να ληφθούν υπόψη κατά το στάδιο ελέγχου συνδρομής των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, διότι αφενός δεν αποτελεί εξαρτώμενο μέλος του προσφεύγοντος, αφετέρου δεν αποδεικνύεται συμβολή του στην πληρωμή των δαπανών διαβίωσης των γονέων του. Ως εκ τούτου, το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος και της συζύγου του, με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Η δε επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 4 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, συνεκτιμώντας τα δεδομένα της υπόθεσης και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επειδή, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του περί εσφαλμένης εκτίμησης των πωληθέντων ποσοτήτων και της αξίας αυτών από την ελεγκτική αρχή και για εξαγωγή διαφορετικών αναλογιών για τον προσδιορισμό των πωληθέντων ποσοτήτων. Σημειωτέον δε ότι η ελεγκτική αρχή αξιοποίησε στοιχεία των αγορών του προσφεύγοντος με βάση τα λογιστικά του αρχεία, προσδιόρισε τον αριθμό των πωληθέντων εμπορευμάτων και εν τέλει τον

κύκλο εργασιών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων συνεκτιμώντας τις αναλογίες και τη φύρα που ο ίδιος προσδιόρισε.

Επειδή, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του περί ανάλωσης και διάθεσης αγορασθέντων ειδών άνευ τιμήματος και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου, όπως θα αποτελούσαν τυχόν εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας, εσφαλμένης εκτίμησης των πωληθέντων ποσοτήτων και των ακαθαρίστων εσόδων απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι, ενώ ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης εφαρμογής και επιλογής μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού*

φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:... ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,... Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34...».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 58 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιβολή των προστίμων είναι μη νόμιμη διότι δεν αναφέρεται στις προσβαλλόμενες πράξεις ή στις εκθέσεις η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί αναλήθειας ή ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με τις υπ' αριθ./14.04.2022 και/14.04.2022 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα ποσού 9.962,99€ και 5.855,25€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 1γ' του ν.4174/2013, ήτοι 50% επί της διαφοράς του φόρου, διότι το ποσό της διαφοράς του φόρου εισοδήματος υπερέβαινε το 50% του φόρου που προέκυψε με βάση τη φορολογική δήλωση, λόγω διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Στο δε πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου

φορολογίας εισοδήματος ρητά αναφέρεται ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 κρίθηκαν ανακριβείς.

Επίσης, με τις υπ' αριθ./14.04.2022 και/14.04.2022 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα ποσού 7.556,60€ και 8.252,88€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 2 του ν.4174/2013, ήτοι 50% επί της διαφοράς του φόρου που δεν αποδόθηκε με τις υποβληθείσες δηλώσεις, λόγω διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης και κατ' επέκταση αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών. Στο δε πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ ρητά αναφέρεται ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ των φορολογικών ετών 2016 και 2017 κρίθηκαν ανακριβείς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης επιβολής των προστίμων λόγω μη αναγραφής της ανακρίβειας των δηλώσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί παραβίασης των αρχών της φορολογικής ισότητας και της αναλογικότητας προβάλλονται παρελκυστικώς και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./26.05.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ./14.04.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου προς καταβολή	19.925,97 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	9.962,99 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.245,30 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	33.134,26 €

Υπ' αριθ./14.04.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου προς καταβολή	11.710,50 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	5.855,25 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.143,38 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	19.709,13 €

Υπ' αριθ./14.04.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	318,56 €
Κύριος φόρος	15.113,19 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	7.556,60 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	22.669,79 €

Υπ' αριθ./14.04.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

Κύριος φόρος	16.505,74 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	8.252,88 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	24.758,62 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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