



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16-12-2022

Αριθμός απόφασης: 2423

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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

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

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

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

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

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 18/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:.....**, κατά:

α)της με αριθμ./15-06-2022 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

β)της με αριθμ./15-06-2022 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

γ)της με αριθμ./15-06-2022 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016 και

δ)της με αριθμ./15-06-2022 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../18-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α)Με την με αριθμ./15-06-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 75.070,79€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 37.535,40€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 13.850,18€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 126.456,37€.

β)Με την με αριθμ./15-06-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 86.611,15€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 43.305,58€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 16.328,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 146.245,53€.

γ)Με την με αριθμ./15-06-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου ύψους 59.016,91€ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 29.508,46€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 88.525,37€. Επιπλέον, ποσό ύψους 886,16€ δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο.

δ)Με την με αριθμ./15-06-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου ύψους 81.694,79€ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 40.847,39€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 122.542,18€. Επιπλέον, ποσό ύψους 12.276,55€ δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 15-06-2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ...../08-05-2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του νόμου 4172/2013, εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, δαπάνες που δεν είχαν εξοφληθεί με τραπεζικά μέσα πληρωμής και κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του Ν 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και δη την αρχή των αναλογιών.

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

1) Παραβίαση του άρθρου 43 παρ.2 και άρθρου 78 παρ.4 του Συντάγματος.

2) Έλλειψη αιτιολογίας α)ως προς την απόφαση υπαγωγής στην μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως προς τον προσδιορισμό της σταθμισμένης μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμής αγοράς και β)ως προς τις αποφάσεις επιβολής προστίμου.

3) Έλλειψη αιτιολογίας ως προς τη μη αποδοχή όλων των ποσοστών φύρας, όπως τα ανέφερε ο προσφεύγων στην απάντηση επί του σημειώματος διαπιστώσεων. Αναιτιολόγητα και εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτά διάφορα έξοδα, όπως αγορές παγίων και μισθοδοσία, λόγω μη πληρωμής αυτών μέσω τραπεζικού συστήματος.

4) Εσφαλμένη η εφαρμογή της αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς.

5) Έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας στο σώμα των οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών ετών 2016 και 2017. Αναιτιολόγητα και εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτά τα έξοδα μισθοδοσίας και το ΤΠ-ΔΑ 18/31-05-2016 καθαρής αξίας 10.975,60€ πλέον ΦΠΑ 2.524,40€, λόγω μη πληρωμής αυτών μέσω τραπεζικού συστήματος. Επιπλέον, έχει υπαγάγει τις ως άνω δαπάνες σε ΦΠΑ ως λογιστικές διαφορές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Ν.4174/2013** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

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

Επειδή, 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, 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 αντικείμενου 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 τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης 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 Ν. 4174/2013 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. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, ότι οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν 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 εξειδικεύουν 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 Ν.4174/2013 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, η διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, κατά την οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν νομοθετικής εξουσιοδότησης, μεταξύ άλλων, και το αντικείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής, δεν αφορά και τις μεθόδους της εξειδίκευσης της φορολογητέας ύλης σε κάθε συγκεκριμένη ατομική περίπτωση, όπως, παραδείγματος χάριν είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών με την εφαρμογή συντελεστών καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Εν προκειμένω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και τούτο, διότι στην προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#) (εξουσιοδοτική διάταξη), γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου, που ερείδονται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ήτοι του κλάδου της λογιστικής επιστήμης, που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών

πληροφοριών και τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τις εν λόγω δε τεχνικές, που έχουν γίνει αντικείμενο ανάλυσης και από τον ΟΟΣΑ, θεσπίζεται εναλλακτική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός, με αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην Α 1080/2020 και Ε 2016/2020, του ειδικότερου περιεχομένου των ερειδόμενων στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προσδιορίστηκαν, με το άρθρο 27 παρ. 2 του ΚΦΔ, ως μέθοδοι εξεύρεσης του ύψους του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αντίκειται στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων (βλ. Ad hoc ΔΕφΑΘ 394/2020).

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.

Ως προς το δεύτερο, τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: «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, στο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός

αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».

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

Ως προς το δεύτερο (α) ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 της απόφασης Α 1008/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ
«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.».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται με πληρότητα και εμπεριστατωμένα η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, καθώς και οι λόγοι που δεν μπορεί ή δεν ενδείκνυται η εφαρμογή άλλης μεθόδου.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, σε οποιοδήποτε στάδιο αυτού,

κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής. Η επιλογή της εφαρμογής μιας εκ των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στη σχετική έκθεση ελέγχου, με ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013.

Ωστόσο, από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να δικαιολογεί τη μη επιλογή κάποιων από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις σελίδες 28-30 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

1) Για το φορολογικό έτος 2016, έχει εκδοθεί για την επιχείρηση του προσφεύγοντα η με αριθμ...../26-09-2016 πράξη επιβολής προστίμου για μη έκδοση δυο (2) αποδείξεων λιανικής πώλησης.

2) Για το φορολογικό έτος 2017, έχουν εκδοθεί για την επιχείρηση του προσφεύγοντα οι με αριθμ...../31-08-2017 και/30-10-2017 πράξεις επιβολής προστίμου για τη μη έκδοση οκτώ (8) και επτά (7) αποδείξεων λιανικής πώλησης αντίστοιχα.

3) Η οντότητα εμφανίζει ζημιογόνα αποτελέσματα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, γεγονός που δεν δικαιολογείται από τη φύση της δραστηριότητάς της.

4) Το γεγονός ότι καθημερινά πραγματοποιεί αγορές καφέδων και ποτών, γεγονός που αποδεικνύει ότι αυτά διατίθενται σε πελάτες της.

5) Η ελεγχόμενη υπόθεση περιλαμβάνεται σε "Υποθέσεις φυσικών προσώπων με ένδειξη φορολογικού κενού μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων/εσόδων (ατομικών ή οικογενειακών) και πραγματοποιηθεισών δαπανών όπως προκύπτουν από τα πληροφορικά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., κατόπιν μελέτης που εκπονήθηκε από τη Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού" και αξιολογώντας τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος (τιμολόγια αγοράς, πώλησης), εισηγείται στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2017 με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθ. 27 του Ν.4174/2012 και προτείνει ως καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται, αυτή «της αρχής των αναλογιών».

Ακολουθώντας, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης, **ενέκρινε** την έμμεση τεχνική της **«αρχής των αναλογιών»**, ως καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4174/2013.

Επειδή, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, η τεχνική ελέγχου βασίζεται στο συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των πρώτων σε πωλήσεις, λαμβάνοντας τα δεδομένα από τις καταχωρήσεις των τιμολογίων αγορών στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντα. Ο έλεγχος εντόπισε τους μεγαλύτερους προμηθευτές της, και τους απέστειλε τις με αρ. πρωτ:/27-09-2021,/11-10-2021,/27-09-2021,/02-11-

2021 και/27-09-2021 προσκλήσεις παροχής πληροφοριών, για να συγκεντρώσει τις αγορές της, ανά πωλούμενη κατηγορία αγαθών κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Στις ως άνω προσκλήσεις του ελέγχου ανταποκρίθηκαν όλοι. Ο έλεγχος, συγκεντρώνοντας τις αγορές ανά κατηγορία προϊόντος προσδιόρισε με αξιόπιστο τρόπο τη μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς (μεσοσταθμικό μέσο όρο) για κάθε κατηγορία προϊόντος και ακολούθως το σταθμισμένο μέσο όρο της κάθε κατηγορίας ως προς το σύνολο των αγορών (σύνολο αγορών κατηγορίας/σύνολο αγορών * μεσοσταθμικό μέσο όρο ανά κατηγορία).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα στις σελίδες 30-58 αυτής, αναγράφονται με σαφήνεια και πληρότητα όλα τα προαναφερθέντα στοιχεία, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς το δεύτερο (β) ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι “ 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις

του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

.....

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

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. 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.

.....

5.Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της [παρ. 1](#), είτε της [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, εκ του υφιστάμενου και ως άνω προπαρατειθέμενου νομικού πλαισίου προκύπτει ρητώς ότι το εισόδημα εκ επιχειρηματικής δραστηριότητας μπορεί να προσδιορίζεται με βάση έμμεσες μεθόδους ελέγχου, εφόσον τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Στην εγκύκλιο δε Ε2015/31-01-2020 ορίζεται ότι τέτοια περίπτωση συνιστά και η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι

➤ Για το φορολογικό έτος **2016**, έχει εκδοθεί για την ελεγχόμενη οντότητα, η με αρ./26-09-2016 Πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 250,00€, για μη έκδοση δύο (2) αποδείξεων λιανικής πώλησης αξίας εικοσιδύο ευρώ (22,00€), ήτοι καθαρής αξίας πωληθέντων 17,74€ πλέον Φ.Π.Α 4,26€,

➤ Για το φορολογικό έτος **2017**, έχουν εκδοθεί για την ελεγχόμενη οντότητα, η με αρ./31-08-2017 Πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 500,00€, για μη έκδοση οκτώ (8) αποδείξεων λιανικής πώλησης αξίας εβδομήντα δύο ευρώ (72,00€), ήτοι καθαρής αξίας πωληθέντων 58,06€ πλέον Φ.Π.Α 13,94€ και η με αρ./30-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 1.000,00€, για μη έκδοση επτά (7) αποδείξεων λιανικής πώλησης αξίας ογδόντα τριών ευρώ και πενήντα λεπτών (83,50€), ήτοι καθαρής αξίας πωληθέντων 67,34€

πλέον Φ.Π.Α 16,16€, συνεπώς η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τον Ν. 4174/12 (Κ.Φ.Δ.) και τον Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π).

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι με αριθμ...../26-09-2016,/31-08-2017 και/30-10-2017 πράξεις επιβολής προστίμων είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, καθώς δεν περιλαμβάνουν στο σώμα τους την εκ του νόμου απαιτούμενη αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμων κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 13-10-2016, 20-09-2017 και 17-11-2017, έχουν πλέον οριστικοποιηθεί, καθώς δεν αμφισβητήθηκαν από τον προσφεύγοντα μέσω ενδικοφανούς προσφυγής και το επιβαλλόμενο πρόστιμο έχει ήδη εξοφληθεί.

Συνεπώς, δεδομένων των ανωτέρω παραβάσεων, πληρούται η εκ του νόμου προβλεπόμενη προϋπόθεση (περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 Ν 4172/2013), και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 2859/2000 «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: β) η ανάληψη από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.».

Επειδή, σύμφωνα με τον Ν. 2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α), στο Φ.Π.Α. υπάγονται και ορισμένες πράξεις, οι οποίες δεν είναι στην πραγματικότητα παραδόσεις αλλά για σκοπούς Φ.Π.Α., "πλάσμα δικαίου", θεωρούνται ως παραδόσεις και επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. Δεν είναι πραγματικές παραδόσεις, αφού δεν υπάρχει επαχθής αιτία (αντάλλαγμα) ή δεν γίνεται μεταβίβαση κυριότητας. Πρόκειται για τις αποκαλούμενες πράξεις "αυτοπαραδόσης" αγαθού και προβλέπεται η υπαγωγή τους σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., προκειμένου να διασφαλίζονται αφενός ίσοι όροι ανταγωνισμού και αφετέρου η επιβολή του φόρου κατά τη διάθεση αγαθών στον τελικό καταναλωτή.

Είναι σαφές εκ των προαναφερόμενων ότι ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. υποχρεούται να εκδώσει στοιχείο αυτοπαραδόσης για αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησεις υπηρεσιών, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών ή για τα έξοδα που

αναλογούν στην ολοκλήρωση της ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών, και καταχώρησε στα βιβλία του την αγορά κατευθείαν στις αγορές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό αυτό στοιχείο λαμβάνεται : α) για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο παράδοσης - πραγματοποίησης των πράξεων αυτών (περίπτωση α', της παρ. 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η επιχείρηση του προσφεύγοντα δεν εξέδωσε στοιχεία αυτοπαράδοσης για τα επικαλούμενα «κεράσματα», παρότι διενεργεί έκπτωση του φόρου εισροών των αγορασθέντων αγαθών.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ύπαρξης ποσοστού φύρας 30% προβάλλεται προδήλως αόριστα, αβάσιμα και καταχρηστικά, καθώς με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας πρόκειται για τεράστιο ποσοστό φύρας, ιδίως για ποτά και ροφήματα όπως εν προκειμένω, ενώ και το γεγονός ότι προσπαθεί να ενισχύσει τον ισχυρισμό περί φύρας λόγω «κερασμάτων» χωρίς όμως να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα παραστατικά αυτοπαράδοσης, καθιστά τον υπό κρίση ισχυρισμό καταφανώς απορριπτέο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ύπαρξης τέτοιου ποσοστού φύρας, σε συνδυασμό και με τις αυξημένες δαπάνες λειτουργίας, δεν δικαιολογούν την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης, ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τα προτεινόμενα από τον προσφεύγοντα ποσοστά φύρας, καθώς δεν συνάδουν με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική, ούτε με την λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων που έχουν ελεγχθεί από την Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, (με ίδιες δραστηριότητες, στην ίδια χωροταξικά περιοχή, με τα ίδια χαρακτηριστικά λειτουργίας και με τους ίδιους προμηθευτές) και τα στοιχεία που παρείχαν, διαφέρουν και ως προς τις ποσότητες καφέ ανά είδος και ως προς τις μερίδες ποτών και κρασιών και ως προς τα ποσοστά φύρας, τα οποία με το ποσοστό που επικαλείται ο προσφεύγων, ξεφεύγουν των αξιόπιστων αναλογιών.

Συγκεκριμένα, φύρα, 800 γρ στον ESPRESSO καθημερινά και φύρα 30% σε ποτά και κρασιά (κερασμένα). Η παραπάνω ποσότητα φύρας που επικαλείται ο ελεγχόμενος, η οποία ανάγεται σε αρκετές εκατοντάδες κιλά ετησίως, δεν παραπέμπει σε φύρα, αλλά σε καταστροφή πρώτων υλών, που σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να καλύπτεται με σχετικά πρωτόκολλα καταστροφής, που στα πλαίσια του ελέγχου δεν εντοπίστηκαν.

Άλλωστε το πρωτόκολλο καταστροφής είναι αναγκαίο στοιχείο, προβλεπόμενο από τις αναφορές της ΠΟΛ.1003/31-12-2014. Ειδικότερα στις παρ. 3.1 και 3.2 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 για την έννοια/έκταση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων, καθώς και στην παρ. 5.5.1 της ίδιας

απόφασης αναφέρεται η «γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)»

Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το επικαλούμενο ποσοστό φύρας, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14/06/2022 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4172/2013 "Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας», στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση».
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά."

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι "Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α).....

- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

.....

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή με την [ΠΟΛ.1061/2017](#), κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. [4446/2016](#) και παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

“1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. [4446/2016](#) προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#). Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. [4172/2013](#), ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η **μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ.**, ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν. [4446/2016](#) και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. [3862/2010](#). Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- **Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,**

- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η

σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. [4172/2013](#). Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν. [4172/2013](#), εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. **Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.**

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά τη δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

Επειδή, οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες προσδιορίζονται ρητά στο άρθρο 23 του Ν 4172/2013 και ειδικότερα στην περίπτωση ιδ' όπου τίθεται ο περιορισμός της μη αναγνώρισης των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου πληρωμών.

Επιπλέον, στην ΠΟΛ 1061/2017 προσδιορίζονται τα κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των προαναφερθέντων δαπανών, όπου προβλέπεται, μεταξύ άλλων και η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, ακόμη και με μετρητά.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, για το φορολογικό έτος 2017, από τις συνολικές δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 82.759,38€, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό των 36.559,74€, για το οποίο ο προσφεύγων δεν απέδειξε στον έλεγχο, ούτε και στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ότι καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Συνεπώς, από τη δαπάνη μισθοδοσίας, ποσό ύψους 36.559,74€ ορθά δεν έγινε αποδεκτό προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επιπλέον, αναφορικά με το με αριθμ. ΔΑ-ΤΠ/31-05-2016 (αγορά παγίου) καθαρής αξίας 10.975,60€ πλέον ΦΠΑ 2.524,40€, εκδόσεως και ΣΙΑ ΟΕ, το οποίο ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι αποπληρώθηκε με τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, το ποσό της απόσβεσης που αντιστοιχεί στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017, ήτοι 640,24€ και 1.097,56€ αντιστοίχως.

Επειδή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει ότι η εξόφληση του με αριθμ...../31-05-2016 ΔΑ-ΤΠ έγινε με τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής, προσκομίζει:

- 1) Το από 19-01-2016 αποδεικτικό κατάθεσης ποσού 5.000,00€ σε λογαριασμό της επιχείρησης και ΣΙΑ ΟΕ.
- 2) Το από 01-03-2016 αποδεικτικό κατάθεσης ποσού 6.800,00€ σε λογαριασμό της επιχείρησης και ΣΙΑ ΟΕ.
- 3) Το από 27-04-2016 αποδεικτικό κατάθεσης ποσού 7.000,00€ σε λογαριασμό της επιχείρησης και ΣΙΑ ΟΕ.
- 4) Το από 06-06-2016 αποδεικτικό κατάθεσης ποσού 2.000,00€ σε λογαριασμό της επιχείρησης και ΣΙΑ ΟΕ.

Επειδή, από την καρτέλα πελάτη της επιχείρησης με την επωνυμία «..... & Σια ΟΕ» για το διάστημα 01/01/2015 έως 31/05/2022, προκύπτουν τα εξής:

.....

Από την ως άνω καρτέλα προκύπτει ότι οι καταθέσεις: 3) 27-4-2016 ποσού 7.000,00€ σε λογαριασμό της ως άνω δικαιούχου στην Τράπεζα Πειραιώς και 4) 06-06-2016 ποσού 2.000,00€ σε λογαριασμό της ως άνω δικαιούχου στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, αφορούν τμηματικές εξοφλήσεις του παραστατικού (ΔΑΤ)/31-05-2016 μέσω τραπεζής. Για το υπόλοιπο ποσό

των 4.500,00€ δεν προσκομίσθηκε αποδεικτικό κατάθεσης μέσω τραπέζης, ούτε στον έλεγχο ούτε στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενο νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις υπό κρίση Εκθέσεις Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων, ενώ αντιθέτως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι προδήλως αποσπασματικοί, αόριστοι και αβάσιμοι, και ως εκ τούτου καθίστανται ανεπίδεκτοι εκτιμήσεως και κρίσης.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με τη δαπάνη μισθοδοσίας που δεν πραγματοποιήθηκε μέσω τραπέζης, έχει ήδη απαντηθεί πλήρως και τεκμηριωμένα στα πλαίσια του ελέγχου, και στον τρίτο ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ δεν προσκομίζονται νέα στοιχεία ή έγγραφα.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με το με αριθμ. ΔΑ-ΤΠ/31-05-2016 (αγορά παγίου) καθαρής αξίας 10.975,60€ πλέον ΦΠΑ 2.524,40€, εκδόσεως και ΣΙΑ ΟΕ, έχει επίσης απαντηθεί πλήρως και τεκμηριωμένα στα πλαίσια του ελέγχου, και στον τρίτο ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ δεν προσκομίζονται νέα στοιχεία ή έγγραφα. Επιπλέον, δεδομένου ότι το εν λόγω παραστατικό αφορούσε την αγορά παγίου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα μόνο το ποσό της απόσβεσης που αντιστοιχεί στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα το ποσό της μισθοδοσίας που δεν καταβλήθηκε μέσω τραπεζής και το ποσό της απόσβεσης που αντιστοιχεί στο με αριθμ. ΔΑ-ΤΠ/31-05-2016 φορολογικό παραστατικό, χωρίς ωστόσο να τα υπαγάγει σε ΦΠΑ όπως αόριστα και προσχηματικά ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. "**Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου** :Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

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 ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 4174/2013 «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.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι “ 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες

λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

.....

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#). Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. [4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που

αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

.....

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

Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της [παρ. 1](#), είτε της [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, με την απόφαση Α 1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα, «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.****

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27](#) ν. [4174/2013](#), είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης

αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η

εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, 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, στην εγκύκλιο Ε 2016/31-01-2020 ορίζονται τα κάτωθι;

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

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική

δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

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

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε

το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

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.

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, 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, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Ωστόσο, με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου «μπορούν» να εφαρμοστούν εάν συντρέχει μία τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων της συγκεκριμένης διάταξης. Μεταξύ αυτών,

- στην παράγραφο 1 περίπτωση β του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι «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)....., β)) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας”.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. αποτελούν απλώς κριτήρια επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές.

Επιπρόσθετα, από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης αρκεί η πλήρωση μίας εκ των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς έπρεπε να κοινοποιηθεί στον ίδιο, ώστε να λάβει γνώση και να έχει τη δυνατότητα να προβάλλει έναν πιο αξιόπιστο χρηματοοικονομικό δείκτη.

Επειδή, η τεχνική ελέγχου βασίζεται στον συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων και των αξιών τους, με αναγωγή των πρώτων σε πωλήσεις για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, από τις καταχωρήσεις των τιμολογίων αγορών στα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας. Ο έλεγχος εντόπισε τους μεγαλύτερους προμηθευτές της επιχείρησης του προσφεύγοντα, και τους απέστειλε τις με αρ. πρωτ:/27-09-2021,/11-10-2021,/27-09-2021,/02-11-2021 και/27-09-2021 προσκλήσεις παροχής πληροφοριών, στις οποίες ανταποκρίθηκαν, προκειμένου να συγκεντρώσει τις αγορές ανά πωλούμενη κατηγορία αγαθών για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Με τον τρόπο αυτό προσδιορίσθηκε με αξιοπιστία η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς.

Επειδή, στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε το με αριθμ...../12-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων στο οποίο αναφερόταν η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς και συνεπώς ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτής και είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του.

Επειδή ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της εν λόγω επιχείρησης, προκειμένου να προσδιορίσει με αξιόπιστο τρόπο την αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς, ώστε εν συνεχεία να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και η συνολική φορολογική υποχρέωση της ελεγχόμενης οντότητας, με βάση τις διατάξεις του αρθ.28 του Ν.4172/13, ζήτησε (με το από 16/3/2022 e-mail και την αρ. πρωτ/1-4-2022 πρόσκληση παροχής πληροφοριών) από την επιχείρηση του προσφεύγοντα να προσκομίσει αναλυτικά στοιχεία για τον τρόπο λειτουργίας της κατά την παρασκευή των πωλούμενων ειδών (συνταγές – ποσότητες πρώτων υλών - καφέ, ποτών , κοκτέιλ, φαγητών κτλ) καθώς και κάθε άλλη

πληροφορία που θεωρεί κρίσιμη για τον ορθό υπολογισμό των αναλογιών που θα προσδιοριστούν με την συγκεκριμένη έμμεση τεχνική ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας τα υπ. αριθμ. .../21-3-2022, και/05-04-2022 έγγραφα. Τα όσα αναφέρθηκαν στα παραπάνω έγγραφα έγιναν εν μέρει δεκτά. Συγκεκριμένα ο έλεγχος αποδέχτηκε τις τιμές πώλησης και το κόστος παρασκευής και πώλησης της πίτσας, ωστόσο δεν αποδέχτηκε αυτά που αναφέρονται ως προς την συνταγή παρασκευής των καφέδων, ποσότητες καφέ ανά είδος, μερίδες ποτών και κρασιών ανά φιάλη, φύρες ανά ομάδα είδους (ποτά, κρασιά, χυμούς, καφέδες, φαγητό) και ποσοστό χρήσης χυμών, αναψυκτικών σε κοκτέιλ, καθώς δεν συνάδουν με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική, ούτε με την λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων που έχουν ελεγχθεί, (με ίδιες δραστηριότητες, στην ίδια χωροταξικά περιοχή, με τα ίδια χαρακτηριστικά λειτουργίας και με τους ίδιους προμηθευτές) και τα στοιχεία που παρείχαν, διαφέρουν και ως προς τις ποσότητες καφέ ανά είδος και ως προς τις μερίδες ποτών και κρασιών και ως προς τα ποσοστά φύρας, τα οποία στην συγκεκριμένη περίπτωση, ξεφεύγουν των αξιόπιστων αναλογιών.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το επώνυμο εμφιαλωμένο κρασί των 750ml αντιστοιχεί σε 3 μερίδες ανά φιάλη και το επώνυμο αντίστοιχο ποτήρι κρασί σε ποσότητα 200ml με τιμή ποτηριού 6,5€, οδηγεί στο παράδοξο δεδομένο η πώληση μίας φιάλης κρασιού κατατημένης σε ποτήρια να στοιχίζει λιγότερο, για τον πελάτη, από την φιάλη σαν ενιαία μονάδα (το σύνολο των φιαλών έχει αξία τιμοκαταλόγου άνω των 20€), γεγονός ενάντια σε κάθε επιχειρηματική πρακτική. Επιπλέον ο προσφεύγων στην Υπεύθυνη Δήλωση αναφέρει φύρα κερασμένων κρασιών ανά μπουκάλι 150ml, ποσότητα που οι ενδεικτικοί οδηγοί σε σελίδες στο internet αναφέρουν ως ενδεδαιγμένη μερίδα κρασιού. Ο έλεγχος συνήγαγε το συμπέρασμα ότι η ποσότητα των 150ml είναι η δοσολογία ανά ποτήρι κρασιού. Στα ποτά αναφέρει μερίδα 100ml (7ποτά ανά μπουκάλι) και την φύρα κερασμένων ποτών ανά μπουκάλι 50ml, ποσότητα που οι ενδεικτικοί οδηγοί σε σελίδες στο internet αναφέρουν ως ενδεδαιγμένη μερίδα ποτού. Ο έλεγχος συνήγαγε το συμπέρασμα ότι η ποσότητα των 50ml είναι η δοσολογία ανά ποτό. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι σε κάθε κοκτέιλ ή ποτό μίξης χρειάζονται 150ml ή ακόμη και 250ml χυμού ή αναψυκτικού δεν συνάδει, από αναζήτηση σε σελίδες παρασκευής cocktail στο internet, με τις προτεινόμενες συνταγές παρασκευής τους.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω ο έλεγχος, προς όφελος της ελεγχόμενης οντότητας και για λόγους μη αμφισβήτησης, για να προσδιορίσει την φορολογητέα ύλη στηρίζεται στις κάτωθι παραδοχές :

- ❖ Κάθε φιάλη ποτού είναι χωρητικότητας 700ml. Ο έλεγχος αποδέχεται ότι κάθε μερίδα ποτού είναι 60ml, και επειδή πρόκειται για συσκευασμένα είδη αναγνωρίζει ποσοστό φύρας 10% (καταστροφές, απώλειες, αστοχίες και κεράσματα) στην κατηγορία, τελικά υπολογίζει δέκα ποτά (10) ανά φιάλη για όλα τα αλκοολούχα ποτά.

- ❖ Κάθε φιάλη λικέρ είναι χωρητικότητας 700ml. Ο έλεγχος αποδέχεται ότι κάθε μερίδα ποτού είναι 60ml, και επειδή πρόκειται για συσκευασμένα είδη αναγνωρίζει ποσοστό φύρας 10% (καταστροφές, απώλειες, αστοχίες και κεράσματα) στη κατηγορία, τελικά υπολογίζει δέκα ποτά (10) ανά φιάλη,
- ❖ Για τα κρασιά που είναι επώνυμα εμφιαλωμένα καταμετρήθηκαν ανά φιάλη και οι τιμές πώλησης ανά φιάλη υπολογίστηκαν βάσει τιμοκαταλόγου από τον ιστότοπο <https://themacafe.gr> (συνημμένοι οι τιμοκατάλογοι στον φάκελο της υπόθεσης). Τα μη επώνυμα κρασιά υπολογίζονται σε τέσσερις (4) μερίδες ανά φιάλη (λαμβάνοντας υπόψιν ότι η ποσότητα στα ατομικά μπουκαλάκια κρασί είναι 187ml). Ο έλεγχος αναγνωρίζει ποσοστό φύρας στο σύνολο των αγορών κρασιού 5% (καταστροφές, απώλειες, αστοχίες και κεράσματα).
- ❖ Οι μπύρες καταμετρήθηκαν ανά τεμάχιο και ο έλεγχος αναγνωρίζει ποσοστό φύρας 5% (καταστροφές, απώλειες, αστοχίες και κεράσματα). Για την μπύρα σε βαρέλι, η μερίδα υπολογίστηκε σε 330ml, ο έλεγχος αναγνωρίζει ποσοστό φύρας 20% (καταστροφές, απώλειες, αστοχίες και κεράσματα).
- ❖ Για τους καφέδες (espresso, cappuccino) υπολογίζεται διπλή δόση καφέ 18gr για κάθε φλιτζάνι και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 20gr ανά φλιτζάνι ή ποτήρι καφέ,
- ❖ Για τους καφέδες (νες καφέ, φραπέ) υπολογίζεται δόση καφέ 10gr (δύο κουταλάκια γλυκού 5gr) για κάθε φλιτζάνι ή ποτήρι, και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 11gr ανά φλιτζάνι ή ποτήρι καφέ,
- ❖ Για τους καφέδες φίλτρου υπολογίζεται δόση καφέ 15gr (δύο κουταλιές σούπας) για κάθε φλιτζάνι ή ποτήρι και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 16,5gr ανά φλιτζάνι καφέ,
- ❖ Για τον ελληνικό καφέ υπολογίζεται δόση καφέ 10gr (βαρύς με τρία κουταλάκια γλυκού) και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 11gr ανά φλιτζάνι καφέ,
- ❖ Για τις σοκολάτες ροφήματα υπολογίζεται δόση σοκολάτας 40gr για κάθε φλιτζάνι ή ποτήρι, και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 44gr ανά φλιτζάνι ή ποτήρι,
- ❖ Για κακάο ροφήματα υπολογίζεται δόση κακάο 15gr για κάθε φλιτζάνι και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 16,5gr ανά φλιτζάνι κακάο,
- ❖ Για το ρόφημα ζεστό τσάι υπολογίζεται δόση 5gr και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 5,5gr ανά φλιτζάνι καφέ,
- ❖ Για το ρόφημα κρύο τσάι υπολογίζεται δόση 20gr και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 22gr ανά φλιτζάνι καφέ,
- ❖ Για τους συσκευασμένους χυμούς λίτρου υπολογίζεται ποσότητα 330ml το ποτήρι,
- ❖ Κάποια λικέρ (grenadine, curacao, lambert triple sec, cachacha ritu κλπ), σναπς, σιρόπια πουρέδες φρούτων καθώς αυτά χρησιμοποιούνται στην παρασκευή των ποτών και cocktails, ο έλεγχος δεν τα συμπεριέλαβε στον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, αλλά θεώρησε ότι συμμετέχουν στην διαμόρφωση της τιμής του ποτού.

- ❖ Τα αναψυκτικά, τα τόνικ, τους χυμούς, καθώς αυτά χρησιμοποιούνται στην παρασκευή των ποτών και coctails, ο έλεγχος ποσοστό 30% δεν τα συμπεριέλαβε στον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης αλλά θεώρησε ότι συμμετέχουν στην διαμόρφωση της τιμής του ποτού.
- ❖ Η αξία αγοράς των εμφιαλωμένων νερών δεν συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, ο έλεγχος θεώρησε ότι η αξία τους συμμετέχει στην διαμόρφωση της τιμής του καφέ.

Επειδή, όλες οι παραδοχές του ελέγχου έγιναν προς όφελος της ελεγχόμενης οντότητας και με γνώμονα την αποτύπωση με αξιόπιστο τρόπο της πραγματικής της, οικονομικής κατάστασης.

Επειδή, ο έλεγχος αξιοποίησε τα στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης, έλαβε υπόψιν το κόστος πωληθέντων που η ίδια δήλωσε στα βιβλία της και στο έντυπο Ε3. Σε κάθε περίπτωση ακόμη κι αν ο έλεγχος ακολουθούσε την πρακτική που υποδεικνύεται, το αποτέλεσμα δεν θα μεταβαλλόταν, αφού ναι μεν η διάφορη κοστολόγηση θα οδηγούσε σε μικρότερο συντελεστή ο οποίος όμως θα πολλαπλασιαζόταν με πολύ μεγαλύτερο ποσό αξίας κόστους. Ο προσδιορισθείς συντελεστής έγινε με τα δεδομένα της επιχείρησης και ως εκ τούτου όπως αναφέρθηκε, θεωρείται αξιόπιστος.

Επειδή, προς την πληρέστερη τεκμηρίωση όλων των παραδοχών του ελέγχου, παρατίθενται αναλυτικώς στις σελίδες 70 – 71 της από 15-06-2022 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος. Ειδικότερα, γίνεται λεπτομερής αναφορά στα εξής :

- Ο έλεγχος για να υπολογίσει την ποσότητα καφέ εσπρέσσο (γραμμάρια) που αντιστοιχεί σε κάθε μερίδα καφέ που πωλείται, πραγματοποίησε έρευνα και απευθύνθηκε σε καταστήματα του ιδίου αντικειμένου εργασιών (καφετέριες) της τοπικής αγοράς στην Αλεξανδρούπολη, στα οποία διαπιστώθηκε ύστερα και από ζύγισή πως η διπλή δόση καφέ απαιτεί 16 γραμμάρια αλεσμένου καφέ.

Επίσης από έρευνα στο διαδίκτυο σε ιστοσελίδες σχετικές με το εμπόριο και την παρασκευή καφέδων εσπρέσσο παραθέτουμε τα εξής:

- www.jacobscoffee.gr

Για την παρασκευή καφέ espresso ristretto, απαιτείται μονή δόση καφέ espresso 8 γραμμάρια.

Για την παρασκευή καφέ jacobs espresso doppio, απαιτείται διπλή δόση καφέ espresso 16 γραμμάρια.

- <https://cocus.gr/play/>

Για την παρασκευή καφέ espresso freddo, απαιτούνται δύο δόσεις καφέ espresso 16 γραμμάρια.

Για την παρασκευή καφέ cappuccino freddo απαιτούνται δύο δόσεις καφέ espresso 16 γραμμάρια.

Για την παρασκευή καφέ espresso απαιτείται μία δόση καφέ espresso 8 γραμμάρια.

- <https://www.fnbtrade.gr/>

Για την παρασκευή καφέ Doppio Cappuccino, απαιτούνται δύο δόσεις καφέ 14-16 γραμμάρια.

Για την παρασκευή καφέ Caffé latte, απαιτείται μονή δόση καφέ 7-9 γραμμάρια.

Για την παρασκευή καφέ Americano, απαιτείται μονή δόση καφέ 7-9 γραμμάρια.

Για την παρασκευή καφέ Coretto, απαιτείται μονή δόση καφέ 7-9 γραμμάρια.

- www.officeespresso.gr

Για την παρασκευή καφέ espresso απαιτείται μία δόση καφέ espresso 6,5-8 γραμμάρια.

Τέλος από τις οδηγίες παρασκευής του καφέ εσρέσσο που αναγράφονται στο πίσω μέρος της συσκευασίας του καφέ Lavazza (επαγγελματική συσκευασία), προκύπτει πως η μονή δόση ανέρχεται στα 7,5 γραμμάρια ενώ η διπλή στα 14,5 γραμμάρια $\pm 0,5$ γραμμάρια.

ΓΙΑ ΤΑ ΠΟΤΑ:

δωρεάν παραδόσεις αγαθών πρέπει να εκδίδονται αποδείξεις Αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα ΦΠΑ, Ν. 2859/00)

ΓΙΑ ΤΟ ΚΡΑΣΙ:

- www.eddyppy.gr

- www.seaop.gr

- <https://byraki.gr>

wineofgods.com

Επειδή όλες οι παραδοχές του ελέγχου έγιναν με γνώμονα τα συναλλακτικά ήθη και πάντα υπέρ του προσφεύγοντος, προκειμένου να καλύψουν και τις αναμενόμενες μικροαστοχίες μιας έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού των εσόδων.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι οι εξεταζόμενες εκθέσεις ελέγχου περιέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεων και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή άπαντες οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αόριστοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

1)Υπ'αριθμ. /15-06-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Φορολογικό έτος 2016	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά (δήλωσης / απόφασης)
Φορολογητέο Εισόδημα (του υπόχρεου)	150,00€	182.657,32€	182.657,32€	182.507,32€
Χρεωστικό ποσό φόρου	31,46€	75.102,25€	75.102,25€	75.070,79€
Προκαταβολή φόρου	31,45€	31,45€	31,45€	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		37.535,40€	37.535,40€	37.535,40€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		13.850,18€	13.850,18€	13.850,18€
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€	650,00€	650,00€	-
Ποσό φόρου για καταβολή	712,91€	127.169,28€	127.169,28	126.456,37€

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

2) Υπ'αριθμ. /15-06-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Φορολογικό έτος 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά (δήλωσης / απόφασης)
Φορολογητέο Εισόδημα (του υπόχρεου)	3.825,12€	209.989,52€	209.989,52€	206.164,40€
Χρεωστικό ποσό φόρου	769,31€	87.380,46€	87.380,46€	86.611,15€
Προκαταβολή φόρου	800,76€	800,76€	800,76€	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		43.305,58€	43.305,58€	43.305,58€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		16.328,80€	16.328,80€	16.328,80€
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€	650,00€	650,00€	-
Ποσό φόρου για καταβολή	2.220,07€	148.465,60€	148.465,60€	146.245,53€

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

3) Υπ'αριθμ. /15-06-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά (δήλωσης / απόφασης)
Αξία φορολογητέων εκροών	503.155,85€	751.652,18€	751.652,18€	248.496,33€
Αξία φορολογητέων εισροών	549.515,86€	547.196,70€	547.196,70€	2.319,16€
Φόρος εκροών	118.872,69€	178.511,81€	178.511,81€	59.639,12€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	119.758,85€	119.494,90€	119.494,90€	263,95€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	886,16€			886,16€
Χρεωστικό Υπόλοιπο		59.016,91€	59.016,91€	59.016,91€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ		29.508,46€	29.508,46€	29.508,46€
Σύνολο φόρου για καταβολή		88.525,37€	88.525,37€	88.525,37€
Υπόλοιπο για έκπτωση	886,16€			886,16€

φόρου	Για επιστροφή				
-------	---------------	--	--	--	--

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

4) Υπ' αριθμ./15-06-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά (δήλωσης / απόφασης)
Αξία φορολογητέων εκροών	389.752,16€	775.652,90€	775.652,90€	385.900,74€
Αξία φορολογητέων εισροών	430.683,52€	427.970,28€	427.970,28€	2.713,24€
Φόρος εκροών	93.540,52€	186.156,69€	186.156,69€	92.616,17€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	105.817,07€	104.461,90€	104.461,90€	1.355,17€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	12.276,55€			12.276,55€
Χρεωστικό Υπόλοιπο		81.694,79€	81.694,79€	81.694,79€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ		40.847,39€	40.847,39€	40.847,39€
Σύνολο φόρου για καταβολή		122.542,18€	122.542,18€	122.542,18€
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση Για επιστροφή	12.276,55€		12.276,55€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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