



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25-09-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:742e

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

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

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

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

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... ατομική επιχείρηση και έδρα κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 1.317,61€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 658,81€, ήτοι συνολικά ποσό **1.976,42€**.

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 7.313,48€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 3.656,74€, ήτοι συνολικά ποσό **10.970,22€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (Φ.Ε.Κ. Β' 3085/31-07-2019) και του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.) και στα δύο (2) ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με την οποία «το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης» και κατόπιν έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών (mark up method), η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Εσφαλμένη διαδικασία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Υπέρβαση εξουσίας. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Δεύτερος λόγος

Παράνομη έκδοση των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων, λόγω υπερβάσεως του αντικειμένου της εντολής ελέγχου.

Τρίτος λόγος

Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Παραβίαση άρθρου 11 της ΠΟΛ. 1293/2019. Πλημμελής και αναπαιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής.

Τέταρτος λόγος

Μη εφαρμογή εκ μέρους της φορολογικής αρχής της αποφάσεως Α. 1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και της Εγκυκλίου Ε. 2016/31.1.2020 αναφορικά με τις εφαρμοστέες τεχνικές ελέγχου. Νόμω αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων.

Πέμπτος λόγος

Νόμω και ουσία αβάσιμη η εφαρμογή της μεθόδου της Αρχής των Αναλογιών στην υπό κρίση υπόθεση εκ μέρους της φορολογικής αρχής καθώς και τα εξ αυτής προκύψαντα αποτελέσματα.

Έκτος λόγος

Ανεπίτρεπτος ο υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης μέσω έμμεσων τεχνικών ελέγχου και η εκ των υστέρων προσθήκη και λογιστικών διαφορών.

Έβδομος λόγος

Οι προσβαλλόμενες είναι νόμω και ουσία αβάσιμες επιπλέον διότι παράνομα και εσφαλμένα απορρίφθηκαν 3.501,43€ δαπανών μου για το έτος 2019 και 2.156,28 € για το έτος 2020.

Όγδοος λόγος

Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμά του αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς στη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστώς.

Ένατος λόγος

Έλλειψη αιτιολογίας.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 4 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017 (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:.... 12. Την έκδοση εντολής ελέγχου. Εξουσιοδότηση Υπογραφής. Άρθρα 23 & 25 Ν.4174/2013....».

Επειδή, με το άρθρο 25 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,.....».

Επειδή, το διαδικαστικό δίκαιο περιέχει κανόνες συμπεριφοράς της διοίκησης κατά την προετοιμασία της διοικητικής πράξης ή κατά διαφορετική προσέγγιση, τον τρόπο διαμόρφωσης της απόφασης της διοίκησης. Η διαδικασία εντάσσεται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξης [Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, σελ. 36 – 37].

Επειδή, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα, εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχοντα όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης [Φορολογική Διαδικασία, Ευσ. Μπακάλης – Π. Πανταζόπουλος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 78]. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τουτέστιν, μεταξύ άλλων, να αναγράφει με σαφήνεια τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, η έκδοση της εντολής ελέγχου αποτελεί στάδιο προπαρασκευαστικό της καταλογιστικής πράξης, αφορά τη διαδικασία έκδοσης της πράξης και συνεπώς, τα ελαττώματα που υπεισέρχονται στο στάδιο αυτό συνιστούν τυπικές πλημμέλειες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.: «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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο

περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 4 της Α. 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται : «Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου».

Επειδή, με την περίπτωση Ε' της Ε. 2016/31-01-2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.. Ειδικότερα: Α. {...} 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 περισσότερων 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, με την ΠΟΛ. 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) διευκρινίσθηκε ότι: «Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή

συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2. Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. [...] 2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου. [...] 2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.[...].

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014, το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 αντικαταστάθηκε ως εξής: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα υπ' αριθμ. Απόφαση της Δ.Ε.Δ. Αθηνών, αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1050/2014, που αφορά στο περιεχόμενο και στον τρόπο εφαρμογής της τεχνικής ελέγχου της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. , ήτοι της «τεχνικής του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά», για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού και δεν περιλαμβάνει την περίπτωση της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της περίπτωσης α' του αυτού άρθρου, δηλαδή της αρχής των αναλογιών που εφάρμοσε η ελεγκτική αρχή.

Επειδή, από τις κείμενες διατάξεις προκύπτει ότι, η έγκριση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής μπορεί να είναι είτε γραπτή είτε προφορική, χωρίς την υποχρέωση κοινοποίησής της στο φορολογούμενο. Οι δε επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα εγκύκλιοι με αριθμό ΠΟΛ. 1050/2014 και 1094/2014 και η υπ' αριθμ. Απόφαση της Δ.Ε.Δ. Αθηνών, εν προκειμένω, δεν τυγχάνουν εφαρμογής.

Επειδή, στην παρούσα περίπτωση: α) ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου εξέδωσε, σύμφωνα με την ανωτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής, την υπ' αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στο είδος φορολογίας: ΕΙΣΟΔΗΜΑ, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 (φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2020), κατά τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), όπου αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων, του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι της εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και της «αρχής των αναλογιών», σε συνδυασμό με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου και την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017 (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και β) τηρήθηκε η προβλεπόμενη

διαδικασία, καθώς η υπ' αριθμ. εισήγηση του υπαλλήλου που έφερε την εντολή ελέγχου, από κοινού με την Υποδιευθύντρια και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, χωρίς αυτό να είναι απαραίτητο για την επιλογή της τεχνικής των αναλογιών, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, για εφαρμογή της μεθόδου της «αρχής των αναλογιών», σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 4 της απόφασης Α. 1008/2020 και της εγκυκλίου Ε. 2016/2020.

Επειδή, εξάλλου, ο έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος με την μέθοδο της περίπτωσης α' (αρχής των αναλογιών) της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., μπορεί να γίνει με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δηλαδή με την χρήση οποιουδήποτε στοιχείου - πληροφορίας ή αξιόπιστης και γενικά αποδεκτής ελεγκτικής επαλήθευσης, από τα οποία να μπορεί να στοιχειοθετηθεί η ύπαρξη αδήλωτης φορολογητέας ύλης, χωρίς αυτό να προϋποθέτει την αιτιολόγηση της επιλογής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, σύμφωνα με το άρθρο 4 της Α.1008/2020.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί ως αλυσπελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενοι τυγχάνουν απορριπτέοι.

Αναφορικά με τον έκτο και έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 δραστηριότητα2. 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, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα

κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι 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».**

Επειδή με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,....** γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι **δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.**3...{..}.4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των

κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: α) η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), β) η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, γ) η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, δ) η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής και ε) η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.....**12.** Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι «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 ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 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, συναφώς με το άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

- Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, τα παραστατικά αξίας (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ), εκδόσεως του προμηθευτή του, συνολικής καθαρής αξίας 2.856,27€, εξοφλήθηκαν νόμιμα με τραπεζικό μέσο πληρωμής και αναπαιολόγητα και αόριστα η Φορολογική Αρχή καταλογίζει κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ως λογιστική διαφορά, το προαναφερόμενο ποσό.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2019, ποσό 2.856,27€, για αγορές εμπορευμάτων από προμηθευτή του παντοπωλείο, Α.Φ.Μ. με τα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τ.Π.) υπ' αριθμ., καθαρής αξίας 917,43€, 540,61€, 643,98€ και 754,25€, αντίστοιχα, συνολικής καθαρής αξίας 2.856,27€ πλέον Φ.Π.Α. 616,10€, ήτοι συνολικής αξίας 3.472,37€, καθότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εξόφλησης αυτών με σύννομο τρόπο, ήτοι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε «αντίγραφο κίνησης πελατειακού λογαριασμού» της Τράπεζαςκαι τα «αναλυτικά στοιχεία συναλλαγών», από τα οποία προκύπτουν, κατά το έτος 2019, οι μεταφορές χρημάτων από ατομικό λογαριασμό του με αριθμό σε λογαριασμό του προμηθευτή, συνολικού ποσού 17.576,58€, επί συνόλου αγорών 17.411,92€, το κρινόμενο έτος, συνεπώς η εξόφληση αυτών πραγματοποιήθηκε με σύννομο τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για νόμιμη εξόφληση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αξίας γίνεται αποδεκτός.

- Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο, εκδόσεως καθαρής αξίας 645,16€ πλέον Φ.Π.Α. 154,84€, ήτοι συνολικής αξίας 800,00€, εξοφλήθηκε με μετρητά, λόγω ανωτέρας βίας και αναπαιολόγητα και αόριστα η Φορολογική Αρχή καταλογίζει κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ως λογιστική διαφορά, το ποσό των 645,16€.**

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, η εξόφληση του προαναφερόμενου παραστατικού εκδόσεως του προμηθευτή του έγινε «τοις μετρητοίς», για λόγους ανωτέρας βίας, διότι την αμέσως προηγούμενη ημέρα,, στις 21:30 το βράδυ, είχε εκδηλωθεί φονική καταιγίδα στον, με συνέπεια την διακοπή της παροχής ηλεκτρικού ρεύματος σε όλη την περιοχή, οπότε αγόρασε μία γεννήτρια για να θέσει σε λειτουργία τα ψυγεία της επιχείρησής του που είχαν ευπαθή προϊόντα. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν λειτουργούσαν τα POS και τα τραπεζικά καταστήματα στην περιοχή, επομένως αναγκαστικά εξόφλησε με μετρητά το τιμολόγιο Νο, συνολικής αξίας 800,00€, λόγω των ειδικών συνθηκών που επικρατούσαν στον

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2019, ποσό 645,16€, για αγορά γεννήτριας από τον ως άνω προμηθευτή του, συνολικής αξίας 800,00€, καθότι η εξόφλησή του δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ήτοι με σύννομο τρόπο.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι, η εξόφληση διενεργήθηκε με μετρητά, την εν λόγω ημερομηνία.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται αποδεκτός.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος, κατά το φορολογικό έτος 2019, όπως παρακάτω:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ)

ΗΜ/ ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜ. ΣΤΟΙΧ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
12/3			917,43	0,00
26/3			540,61	0,00
8/4			643,98	0,00
5/6			754,25	0,00
11/7			645,16	645,16
			3.501,43	645,16

Επειδή, ακολούθως, για το φορολογικό έτος 2020, δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα, όσον αφορά τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητάς του, με βάση την παρούσα απόφαση, προσδιορίζονται οι λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου, στο ποσό των **2.156,28€**.

Επειδή, με το άρθρο 6 της Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: {...}... **Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.**

Επειδή, περαιτέρω, με την περίπτωση Γ της Ε. 2016/31-01-2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ορίζεται ότι: {...}...**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.

Επειδή, ο προσφεύγων αναφέρει ότι, όταν γίνεται χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως εν προκειμένω της «αρχής των αναλογιών» δεν νοείται η προσθήκη «δαπανών μη εκπιπόμενων στη φορολογία εισοδήματος» (λογιστικών διαφορών) επί του αποτελέσματος αυτών των τεχνικών.

Επειδή, από την Α 1008/20-01-2020 απόφαση και την Ε. 2016/31-01-2020 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., εναργώς προκύπτει ότι, «όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους εσόδων μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι, είναι ανεπίτρεπτη η προσθήκη λογιστικών διαφορών στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) χρήσης, όταν τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς.

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. 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, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων

εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να **διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα **πορίσματα** δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο **σαφή και αιτιολογημένο**.

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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ.**, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές

πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (Σ.τ.Ε. 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, Σ.τ.Ε. 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που

επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (Σ.Τ.Ε. 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις Σ.Τ.Ε. 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και του Ν.4337/15, συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

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 & 1 του Συντάγματος (Σ.Τ.Ε. 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, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.Τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 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, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 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 εγκύκλιο Ε. 2015/31-1-2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.» ορίζεται ότι: Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή 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 ίδιων 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... «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 τα άρθρα 1,2,3,5 και 7 της Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης 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. 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. 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 πωλήσεων, 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 πωλήσεων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωλήσεων/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:

{...}. **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 και άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα. {...} **Άρθρο 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 τις περιπτώσεις Α' και Δ' της Ε. 2016/31-01-2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α. 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. **Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών.** Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. **Ειδικότερα:** (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το

πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωλήσεων, 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 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 πωλήσεων 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.....{.....}. **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 κ.λ.π.».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών, όπως ορίζει το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - 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. [...] Άρθρο 5, Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους. Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...] Άρθρο 11 - 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 η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α. 1293/2019, ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2019, το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα και από το σύστημα ELENXIS (δαπάνες πιστωτικών καρτών, ΠΟΛ 1033/2014), κατά περίπτωση, για τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του και τις οικογενειακές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε δήλωση μετά της συζύγου του, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2019	2019
	Του υπόχρεου €	Της συζύγου €
1. Εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις		12.171,26
2. Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο	1.008,00	
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	221,65	103,06
4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.125,97	325,00
5. Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	(1.373,42)	
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	2.982,20	12.599,32
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	15.581,52	
1. Δαπάνες πιστωτικών καρτών (ΠΟΛ 1033/2014)	9.506,65	
2. Δαπάνες ΟΤΕ (ΠΟΛ 1033/2014)	460,13	294,77
3. Δαπάνες ΔΕΗ (ΠΟΛ 1033/2014)		434,49
4. Δαπάνες καταβληθείσες στη Δ.Ο.Υ.	2.247,20	251,19
5. Τέλη κυκλοφορίας	105,00	94,50
6. Δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (049,050)	0,00	6752,17
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	12.318,98	7.827,12
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	20.146,10	

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, οι δαπάνες των πιστωτικών του καρτών (ΠΟΛ 1033/2014), ποσού **9.506,65€**, αφορούν πληρωμές της επιχείρησής του μέσω POS, για αγορές χονδρικής εμπορευμάτων από παντοπωλείο, ΑΦ.Μ., οι οποίες λήφθηκαν υπόψη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του από «ατομική του επιχειρηματική δραστηριότητα» και το αποδεικνύει με τα προσκομιζόμενα στοιχεία με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, κατά το κρινόμενο έτος **δεν** πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας από επιχειρηματική δραστηριότητα **με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής αναλογιών**, που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ. έγκρισης της μεθόδου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καθότι το ποσό του **δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος, ποσού 15.581,52€, επαρκεί** για την κάλυψη των πραγματικών οικογενειακών δαπανών διαβίωσής του, **συνολικού ποσού 10.639,45€ (20.146,10€ - 9.506,65€)**. Επιπροσθέτως, το σύνολο των αντικειμενικών του δαπανών, του οικείου έτους, είναι μικρότερο του **δηλούμενου οικογενειακού του εισοδήματος**.

Επειδή περαιτέρω, για το ίδιο έτος **δεν συντρέχει** κάποια άλλη προϋπόθεση, εκ των αναφερομένων στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, για **μη νόμιμο** προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και του φόρου αυτών στη φορολογία Φ.Π.Α., **κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2019, γίνεται αποδεκτός**.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται ακαθάριστα έσοδα, κόστος πωλήσεων και μικτό, καθαρό και φορολογητέο αποτέλεσμα(κέρδος ή ζημία, κατά περίπτωση) βάσει δηλώσεως, ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά το φορολογικό έτος 2019 ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ	74.231,47	74.231,47	74.231,47	0,00
Πλέον: ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	0,00	3.861,11	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	74.231,47	78.092,58	74.231,47	0,00
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	65.600,97	65.600,97	65.600,97	0,00
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ(ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ)	8.630,50	12.491,61	8.630,50	0,00
Μείον: ΔΑΠΑΝΕΣ	9.197,99	9.197,99	9.197,99	0,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	828,72	828,72	828,72	0,00

ΚΑΘΑΡΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ) ΠΕΡΙΟΔΟΥ	(1.396,21)	2.464,91	(1.396,21)	0,00
Πλέον: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	22,79	3.524,22	667,95	645,16
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ) ΠΕΡΙΟΔΟΥ	(1.373,42)	5.989,12	(728,26)	645,16

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2020, το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα και από το σύστημα ΕΛΕΝΧΙΣ (δαπάνες πιστωτικών καρτών, ΠΟΛ 1033/2014), κατά περίπτωση, για τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του και τις οικογενειακές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε δήλωση μετά της συζύγου του, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2020	2020
	Του υπόχρεου €	Της συζύγου €
1. Εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις		12.280,85
2. Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο	1.008,00	
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	44,15	6,22
4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.084,42	324,00
5. Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	(3.263,23)	
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	873,34	12.611,07
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	13.484,41	
1. Δαπάνες ιδιωτικής ασφάλισης	6,65	1.336,56
2. Δαπάνες ΟΤΕ (ΠΟΛ 1033/2014)	496,69	263,05
4. Δαπάνες καταβληθείσες στη Δ.Ο.Υ.	712,96	346,48
5. Τέλη κυκλοφορίας	105,00	94,50
6. Δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (049,050)	8.362,68	7.194,69
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	9.683,98	9.235,28
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.919,26	

Επειδή, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2020, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι προσδιορισμού των εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας από επιχειρηματική δραστηριότητα *με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής αναλογιών*, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος, ποσού **13.484,41€**, δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού **18.919,26€**.

Επειδή η ελεγκτική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παράγραφο 5 της απόφασης Α. 1293/2019, για την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων της ελεγχόμενης οντότητας, κάθε κρινόμενου έτους, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή όχι αξιόπιστα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) τα εμφανιζόμενα στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, ώστε με περαιτέρω ενέργειές της να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδά της, τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματά της (κέρδη ή ζημίες περιόδου), βάσει ελέγχου.

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «είδη παντοπωλείου», προσδιόρισε την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς σε σταθμισμένη αναλογία 1,3318, ήτοι λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 33,18% επί αγοράς-κόστους των αγαθών αυτών, για το φορολογικό έτος 2020, με βάση τα παραστατικά αγοράς πενήντα ένα (51) ειδών παντοπωλείου, εκδόσεως των προμηθευτών της και των τιμών διάθεσής των, κατά τον μήνα Οκτώβριο του φορολογικού έτους 2022, ως ακολούθως:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΩΝ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΑΓΟΡΩΝ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ
ΣΟΚΟΛΑΤΕΣ -ΓΛΥΚΑ	9.700,00	7%	1,22
ΕΙΔΗ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ	45.300,00	30%	1,57
ΤΡΟΦΙΜΑ-ΠΟΤΑ	54.700,00	37%	1,28
ΦΙΑΛΕΣ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ	4.900,00	4%	1,16
ΧΑΡΤΙΚΑ	4.000,00	3%	1,32
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	5.500,00	3%	1,16
ΞΗΡΟΙ ΚΑΡΠΟΙ	3.575,00	3%	1,20
ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΑ	13.000,00	13%	1,10

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογική Διοίκηση αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5%, για την γενική κατηγορία αγαθών «είδη παντοπωλείου», διαμόρφωσε την μέση τελική αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στο ελεγχόμενο έτος σε 1,2818 ($1,3318 \text{ μείον } 0,05 = 1,2818$), ήτοι προσδιόρισε το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους σε ποσοστό 28,18%, επί της τιμής αγοράς-κόστους των συγκεκριμένων εμπορεύσιμων στοιχείων και ακαθάριστα έσοδα και μικτό κέρδος, ως ακολούθως:

ΕΙΔΗ ΠΑΝΤΟΠΩΛΕΙΟΥ

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	157.901,56	192.934,83
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	147.823,86	147.823,86
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	10.077,70	45.110,97

Επειδή, η προσφεύγουσα οντότητα επικαλείται ότι, το κρινόμενο φορολογικό έτος, όπως και σε κάθε έτος, προμηθεύεται πλήθος αγαθών ειδών παντοπωλείου (από αλλαντικά μέχρι φιάλες) και δεν θα έπρεπε να τύχει εφαρμογής στην περίπτωση της η εφαρμογή της αρχής αναλογιών, για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους επί αγορών των αγαθών που εμπορεύεται,

δίχως όμως να επικαλείται το επιτυγχανόμενο πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους επί των αγορών της, για τα εμπορεύσιμα αγαθά της.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό των μικτών και καθαρών αποτελεσμάτων της, εφάρμοσε εσφαλμένη μεθοδολογία ως προς την επιλογή αναζήτησης του μέσου περιθωρίου μικτού κέρδους της, για τα είδη παντοπωλείου, προκειμένου να εξάγει αξιόπιστη αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς, **κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2020**, καθότι εφάρμοσε το βάσει ελέγχου επιτυγχανόμενο περιθώριο μικτού κέρδους, σύμφωνα με τα παραστατικά αγοράς αγαθών και των τιμών διάθεσης αυτών, κατά τον μήνα Οκτώβριο του φορολογικού έτους 2022.

Επειδή, σύμφωνα και με τις οδηγίες και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο Ε. 2016/2020, για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής αναλογιών (mark up method), μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, λαμβάνεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση), βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής που προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση, είτε από τρίτες πηγές και προς τούτο η ελεγκτική αρχή οφείλει το πρώτον να εξαντλήσει τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης για το κόστος, τις τιμές πώλησης και τις ποσότητες των εμπορευμάτων.

Επειδή ο προσδιοριζόμενος, από τη φορολογική αρχή, δείκτης περιθωρίου μικτού κέρδους 28,18% επί του κόστους, για τα είδη παντοπωλείου, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, με βάση τις επικρατούσες συνθήκες στην αγορά, τη κοινή πείρα, τα χαρακτηριστικά του προσφεύγοντος (γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες, ανταγωνισμός κ.λ.π.) και των αποφάσεων της φορολογικής Διοίκησης στα πλαίσια της Διοικητικής Διαδικασίας (Αποφάσεις Δ.Ε.Δ.), με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι προσδιορίσθηκε με αξιόπιστο τρόπο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, κατά το φορολογικό έτος 2020, κρίνονται αναπόδεικτοι.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται ακαθάριστα έσοδα, κόστος πωλήσεων, μικτό και καθαρό αποτέλεσμα, βάσει δηλώσεως, ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά το φορολογικό έτος 2020, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	157.901,56	192.934,83	192.934,83	35.033,27
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	147.823,86	147.823,86	147.823,86	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	10.077,70	45.110,97	45.110,97	35.033,27
Μείον: ΔΑΠΑΝΕΣ	10.044,23	10.044,23	10.044,23	0,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3.296,70	3.296,70	3.296,70	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(3.263,23)	31.770,04	31.770,04	35.033,27

Πλέον: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	2.156,28	2.156,28	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ) ΠΕΡΙΟΔΟΥ	(3.263,23)	33.926,32	33.926,32	37.189,55
ΜΕΙΟΝ: ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΗ	(1.373,42)	0,00	(728,26)	645,16
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ) ΧΡΗΣΗΣ	(4.636,65)	33.926,32	33.198,06	37.834,71

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντοςατομική επιχείρηση, με έδρα στη, ήτοι την τροποποίηση των υπ' αριθμ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	3.347,62	9.336,74	3.347,62	0,00
	Της συζύγου	0,00	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό ποσό					
Χρεωστικό ποσό		468,93	1.786,54	468,93	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		4,52	4,52	4,52	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		0,90	0,90	0,90	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			658,81	0,00	
Διαφορά συμψηφισμού		1.124,35	1.124,35	1.124,35	0,00

Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	0,00	1.976,42	0,00	0,00
Αποτέλεσμα περιόδου (κέρδος ή ζημία) του προσφεύγοντος	(1.373,42)	5.989,12	(728,26)	645,16

2) Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020.

Φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	3.128,57	37.054,89	36.326,63	33.198,06
	Της συζύγου	0,00	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό ποσό					
Χρεωστικό ποσό		462,65	7.776,13	7.520,59	7.057,94
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		4,52	4,52	4,52	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		0,90	0,90	0,90	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.656,74	3.528,97	3.528,97
Διαφορά συμψηφισμού		1.118,07	1.118,07	1.118,07	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		0,00	10.970,22	10.586,91	10.586,91
Αποτέλεσμα περιόδου (κέρδος ή ζημία)		(3.263,23)	33.926,32	33.926,32	37.189,88
Μείον: Ζημία προηγούμενων ετών		(1.373,42)	0,00	(728,26)	645,16
Φορολογητέο Αποτέλεσμα περιόδου επιχειρηματικής δραστηριότητας (κέρδος ή ζημία) του προσφεύγοντος		(4.636,65)	33.926,32	33.198,06	37.834,71

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής 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.