



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12.04.2024

Αριθμός απόφασης: 968

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@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 ΦΕΚ 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά: α) της με αριθμό**2023** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2021** β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2020**, γ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2021**, δ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 – 31.12.2020** και ε) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021**, του προϊσταμένου της και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του προσφεύγοντος 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:

Με την υπ' αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου της, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (καφέ-μπαρ) πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω α) μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς) σε τρεις περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 86,90€ πλέον ΦΠΑ (13%) 11,30€ για τις αγορές αγαθών (ειδών κρέατος) από την επιχείρηση «..... κατά το φορολογικό έτος 2020 και β) μη λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς) σε δεκατρείς περιπτώσεις συνολικής αξίας 163,10€ πλέον ΦΠΑ (13%) 21,20€ για τις αγορές αγαθών (ειδών κρέατος) από την επιχείρηση «..... κατά το φορολογικό έτος 2021, κατά παράβαση των άρθρων 5,8 και

9 του Ν.4308/14. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ 1 περ. ιστ' και παρ. 2 περ. η' του Κ.Φ.Δ., ήτοι πρόστιμο ποσού 500,00€.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020** του προϊσταμένου της, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 38.148,42€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 19.074,21€, μείον ποσό προκαταβολής φόρου 131,05€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 57.091,58€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από εμπορική δραστηριότητα σε 177.085,95€, (βάσει δήλωσης 98.587,02€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ και β) προσθήκης στα καθαρά του κέρδη δαπανών ύψους 21.012,74€, που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, ως λογιστικών διαφορών.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2021**, του προϊσταμένου της, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 49.836,65€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 24.918,33€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 74.623,91€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από εμπορική δραστηριότητα σε 217.871,97€, (βάσει δήλωσης 54.286,82€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ και β) προσθήκης στα καθαρά του κέρδη δαπανών ύψους 7.118,14€, που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, ως λογιστικών διαφορών.

Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020**, του προϊσταμένου της καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 16.940,07€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 8.470,04€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 25.410,11€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών από εμπορική δραστηριότητα σε 177.085,95€, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.20121** του προϊσταμένου της δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 4.248,53€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 31.772,92€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού

15.886,46€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 47.659,38€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών από εμπορική δραστηριότητα σε 217.871,97€, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, ΦΠΑ του Ν.2859/2000 και ΕΛΠ/ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2020 και 2021 της, σε εκτέλεση της υπ'αρ.....2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη ύπαρξη της αποδιδόμενης παράβασης – Μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές μεθόδους άλλως μη νόμιμη αιτιολόγηση αυτών – Μη νόμιμη αιτιολόγηση άλλως μη ορθή εφαρμογή των παραδοχών όσον αφορά τα κρίσιμα στοιχεία τα προσδιοριστικά του εισοδήματος και του ΦΠΑ:

– Η παράβαση της μη έκδοσης ή μη λήψης φορολογικών στοιχείων για παραλαβές κρεάτων από την επιχείρηση «..... δεν πληροί το πραγματικό της περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Η εν λόγω παράβαση δεν διαπράχθηκε, καθώς ουδόλως τεκμηριώνεται η διακίνηση των ειδών για τα οποία φέρεται να μην εξέδωσε τιμολόγιο αγοράς (τα δελτία αποστολής δεν φέρουν τις σχετικές υπογραφές ή αυτές που τίθενται είναι αγνώστων προσώπων).

-Μη νόμιμη αιτιολόγηση άλλως μη ορθή εφαρμογή των παραδοχών όσον αφορά τα κρίσιμα στοιχεία τα προσδιοριστικά του εισοδήματος και του ΦΠΑ. Ειδικότερα:

α) Ο έλεγχος προέβη σε έναν αυθαίρετο προσδιορισμό μίας μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς, χωρίς να λάβει υπ' όψη τις αναλογίες των αγορών ανά είδος. Στην ουσία εφάρμοσε έναν απλό μέσο όρο, οδηγούμενος σε αυθαίρετα συμπεράσματα.

β) Ο έλεγχος προέβη σε μη ορθό υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων λαμβάνοντας υπ' όψιν τον απλό μέσο όρο κάθε κωδικού και υπολογίζοντας στη συνέχεια το μέσο όρο των μέσων όρων μη λαμβάνοντας υπ' όψιν ούτε τη τιμή αγοράς και πώλησης εκάστου κωδικού, ούτε τη συμμετοχή εκάστου κωδικού στις συνολικές πωλήσεις. Το ωράριο των εργαζομένων αρκεί για να καταδείξει το αυθαίρετο του υπολογισμού εκ μέρους της φορολογικής αρχής όσον αφορά τη συμμετοχή εκάστου κωδικού στο τελικό περιθώριο κέρδους, καθότι το κατάστημά του λειτουργούσε ουσιαστικά τις βραδινές ώρες όταν και δεν υπήρχε μεγάλη κατανάλωση καφέδων.

γ) Ο έλεγχος όφειλε να χρησιμοποιήσει σταθμισμένους μέσους όρους και συγκεκριμένα τη συμμετοχή του εκάστου κωδικού στις συνολικές πωλήσεις. Η προσέγγιση της Δ.Ο.Υ.έρχεται σε πλήρη αντίθεση με την πρόσφατη απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ (..... με αριθ./2023. Ο προσφεύγων προέβη σε ανάλυση όλων των τιμολογίων αγορών προκειμένου να εντοπίσει την αναλογία της εκάστοτε κατηγορίας που θέλησε να χρησιμοποιήσει η Φορολογική Αρχή στο συνολικό μέσο όρο της κατηγορίας. Αφού έλαβε όλα τα τιμολόγια αλλά και τις σχετικές εκτυπώσεις των προμηθευτών εντόπισε, συμφωνώντας τα ποσά με τα τηρηθέντα βιβλία και τις φορολογικές δηλώσεις, ποιες είναι οι αγορές για κάθε κατηγορία. Με βάση την ποσοστιαία συμμετοχή εκάστου κωδικού στις συνολικές αγορές προκύπτει i) σταθμισμένος μέσος όρος συμμετοχής στις συνολικές πωλήσεις 2,75 για το 2020 και 2,59 για το 2021, όσον αφορά τα ποτά, και όχι σε 4,13 όπως δέχεται ο έλεγχος, και ii) μέσος όρος συμμετοχής 3,32 όσον αφορά τα φαγητά και όχι σε 3,97 όπως δέχεται ο έλεγχος. Σε κάθε περίπτωση, όπως επικουρικώς, αν ήθελε ληφθεί ο σταθμισμένος μέσος όρος λαμβάνοντας υπ' όψιν τις αξίες πώλησης και αγοράς εκάστου κωδικού, οι σχετικοί συντελεστές διαμορφώνονται σε 3,03 και 3,68 για τα έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα. Επιπλέον οι αγορές που σχετίζονται με νερό, πάγο, αναψυκτικά κλπ. ύψους 12.227,51€ για το έτος 2020 και 11.586,29€ για το έτος 2021 πρέπει να αφαιρεθούν από τη βάση υπολογισμού, επειδή δεν αποτελούν αγαθά προς πώληση.

δ) Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι μέρος των αγορών εμπορευμάτων και πρώτων υλών αχρηστεύτηκαν, ήτοι σε ποσοστό 15% ανά χρήση, πέραν της φύρας ποσοστού 10% για ποτά και 55% για φαγητά που έγιναν δεκτή.

2.Μη ορθή απόρριψη των δαπανών όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος

3.Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων για τις ανάγκες επιβολής ΦΠΑ επί μη πραγματικής φορολογητέας αξίας ήτοι επί πραγματικής βάσης επιβολής άλλως μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων επί τη βάσει των προσδιορισθέντων στη φορολογία εισοδήματος.

Ο προσφεύγων αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών του.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...η Διεύθυνση Επίλυσης

Διαφορών εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.** 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά.** Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] **ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της κατά το χρόνο έκδοσης της προβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του προφορικά, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο και 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «...Η οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

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

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 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 ... 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, στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04.11.2022) ορίζεται ότι: «Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 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 σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: « 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 : ... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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: 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, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«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 ΚΦΔ...

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 ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου...

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, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (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 της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ».

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

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....».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας».

Επειδή με το άρθρο 54 του ΚΦΔ ορίζεται ότι : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: [...]ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης, 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: [...] η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περ. ιε) και ιστ) της παρ. 1».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2014 με θέμα:«Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» στην οποία αναφέρεται ότι:« 8.11.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι η λύση της παραγράφου 10 ακολουθείται και στην περίπτωση που η οντότητα συναλλάσσεται ως αγοραστής με άλλη υποκείμενη στον παρόντα νόμο οντότητα, η οποία για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης άρνησης έκδοσης τιμολογίου για το σύνολο ή μέρος της συναλλαγής.»

Επειδή, εν προκειμένω πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών καφέ μπαρ που βρίσκεται και κατά τα υπό κρίση έτη 2020 και 2021 τηρούσε απλογραφικά βιβλία και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν έλαβε και δεν εξέδωσε ως όφειλε φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγιο αγοράς) σε τρεις περιπτώσεις συνολικής αξίας 86,90€ και ΦΠΑ (13%) 11,30€ για την αγορά αγαθών (ειδών κρέατος) από την επιχείρηση «....., που παρέλαβε με δελτία αποστολής στις 03.06.2020, 06.06.2020 και 13.08.2020 και κατά το φορολογικό έτος 2021 δεν έλαβε και δεν εξέδωσε ως όφειλε φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγιο αγοράς) σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις συνολικής αξίας 163,10€ και ΦΠΑ (13%) 21,20€ για την αγορά αγαθών (ειδών κρέατος), από την επιχείρηση που παρέλαβε με δελτία αποστολής στις 02.07.2021, 09.07.2021, 14.07.2021, 17.07.2021, 22.07.2021, 23.07.2021, 10.08.2021, 21.08.2021, 27.08.2021, 02.09.2021, 09.09.2021, 14.09.2021 και 01.10.2021 και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αρ.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 500,00€, κατά παράβαση των άρθρων 5,8 και 9 του Ν.4308/14. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ 1 περ. ιστ' και παρ. 2 περ. η'.

Σημειώνεται δε ότι για τις ως άνω παραβάσεις διενεργήθηκε έλεγχος από τη και στην προμηθεύτρια εταιρία δυνάμει της με αρ.....2023 εντολής ελέγχου και σε βάρος της καταλογίσθηκε πρόστιμο ύψους 500,00€ του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ με την με αρ.2023 πράξη επιβολής προστίμου για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 250,00€ και ΦΠΑ 13,50€ σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις για το διάστημα από 03.06.2020-01.10.2021 κατά παράβαση των άρθρων 1,12 ,8 και 13 του Ν.4308/14. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

Επειδή, ο προσφεύγων πραγματοποίησε κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το φορολογικό έτος 2020 ύψους 5.294,98€ (βάσει της με αρ. .../2021 δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του), ενώ κατά το φορολογικό έτος 2021 εμφάνισε ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 39.998,28€ (βάσει της με αρ. /2022 δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του) και τα έσοδά του ύψους 2.597,11€ από μισθούς δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του, ύψους 4.074,73€.

Με βάση τα ανωτέρω, πληρούνταν οι προϋποθέσεις της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021) καθώς και της παρ. 2 του ίδιου άρθρου (για το φορολογικό έτος 2021) για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και κατ' επέκταση και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ:Β'88/27-1-2020) και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020.

Εν συνεχεία, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ του προσφεύγοντος (καφέ - μπαρ) όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του και αξιολογώντας τα δεδομένα από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής του, ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) και ειδικότερα της μεθόδου της αρχής αναλογιών, που εγκρίθηκε με την από 31.05.2023 απόφαση του Προϊσταμένου της

Σημειώνεται ότι τα έσοδα του προσφεύγοντος από την επιχείρησή του, προέρχονται από την πώληση ποτών, αναψυκτικών, καφέ κλπ. Εφόσον ήταν γνωστή η τιμή ανά μονάδα πώλησης βάσει των τιμών πώλησης που ό ίδιος ο προσφεύγων με το αριθ. πρωτ.-2023 έγγραφο του δήλωσε στον έλεγχο, και των τιμών που ήταν αναρτημένοι στους τιμοκαταλόγους στην ιστοσελίδα της επιχείρησής του στο διαδίκτυο και μπορούσε να προσδιοριστεί η ποσότητα του κάθε παρεχόμενου προϊόντος υπολογίσθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα των ετών 2020 και 2021, από την πώληση ποτών-αναψυκτικών-καφέδων κλπ. με την αναγωγή της αγορασθείσας ποσότητας ποτών, μπίρας, καφέδων ροφημάτων και φαγητών σε πωλήσεις. Επίσης, σημαντική παράμετρο για την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου αποτελεί και το γεγονός ότι τα διατεθειμένα είδη είναι συγκεκριμένα και σχετικά περιορισμένα σε αριθμό, ενώ οι τιμές των πωλούμενων προϊόντων ήταν σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου ελέγχου.

Επειδή, η φορολογική αρχή με βάση τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ): από την πώληση καφέδων (φραπέ,

espresso, ελληνικό) ποτών, χυμών βάσει της αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις και τον συνυπολογισμό φύρας σε ποσοστό 10% για ποτά και 55% για φαγητά (λόγω απώλειας βάρους κατά την παρασκευή του κρέατος, (ως βασικό υλικό) την αποθήκευση, την προετοιμασία των γευμάτων. Για την εξαγωγή του συντελεστή απόδοσης ελήφθη το κόστος του βασικού υλικού. Λόγω μη διενέργειας απογραφής στο τέλος του έτους, άρα μη καταγραφής αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης, εκτιμήθηκε ότι όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών και εμπορευμάτων αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους (σελ. 1-35 της από 13.11.2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της):

Η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τις ποσότητες που υποδείχθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα με το με αρ.2023 υπόμνημά του, ήτοι:

- οκτώ μερίδες για αλκοολούχα ποτά ανά φιάλη των 700ml
- τέσσερις μερίδες ανά φιάλη κρασιού των 187ml
- για τους καφέδες (cappuccino, espresso) 20gr ανά ποτήρι ή φλυτζάνι καφέ
- για τους καφέδες (νέες καφέ, φραπέ) 11gr ανά ποτήρι ή φλυτζάνι καφέ
- για τον ελληνικό καφέ (διπλό) 20gr ανά ποτήρι ή φλυτζάνι καφέ
- για σοκολάτες ροφήματα 50gr ανά ποτήρι ή φλυτζάνι καφέ
- για ρόφημα κρύο τσάι 330ml ανά ποτήρι
- για τους συσκευασμένους χυμούς 330ml ανά ποτήρι
- για αναψυκτικά τόνικ, σόδες 500ml ανά ποτήρι

Δεν συμπεριέλαβε στον προσδιορισμό εσόδων λικέρ, σναπς, πουρέδες φρούτων και τα εμφιαλωμένα νερά που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών και cocktails και τα εμφιαλωμένα νερά που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή καφέδων.

Στη συνέχεια προσδιορίσθηκε η αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς ποτών, καφέδων, χυμών ως εξής :

$$4,13\% * 90\% (\text{φύρα } 10\%) = 3,71\%$$

Και η αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς φαγητών:

$$3,97\% * 45\% (\text{φύρα } 55\%) = 1,78\%$$

Επιπλέον προσδιόρισε το ποσοστό συμμετοχής των πωλήσεων των ποτών σε 70% επί του συνολικού τζίρου και το ποσοστό των φαγητών σε 30%, οπότε η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς διαμορφώθηκε ως κάτωθι:

Σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς

$$(70\% * 3,71) + (30\% * 1,78) = 2,59 + 0,53 = 3,12$$

Βάσει των ανωτέρω προσδιορίστηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα – ανά φορολογικό έτος, ως κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2020:

Βάσει δήλωσης				Βάσει ελέγχου			
Έσοδα	από	επιχ/κη	98.587,02	Έσοδα	από	επιχ/κη	177.085,95
δραστηριότητα				δραστηριότητα			
				(56.758,32*3,12)			
Κόστος πωληθέντων			56.758,32				

Για το φορολογικό έτος 2021:

Βάσει δήλωσης				Βάσει ελέγχου			
Έσοδα	από	επιχ/κη	54.286,82	Έσοδα	από	επιχ/κη	217.871,97
δραστηριότητα				δραστηριότητα			
				(69.830,76*3,12)			
Κόστος πωληθέντων			69.830,76				

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες που σχετίζονται με νερό, πάγο, αναψυκτικά κλπ. ύψους 12.227,51€ για τη χρήση του 2020 και 11.586,29€ για τη χρήση του 2021 πρέπει να αφαιρεθούν από τη βάση υπολογισμού επειδή δεν αποτελούν αγαθά προς πώληση. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν συμπεριέλαβε τα εμφιαλωμένα νερά και τον πάγο στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, καθώς χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών cocktails και καφέδων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος όφειλε να χρησιμοποιήσει σταθμισμένους μέσους όρους, με βάση τη συμμετοχή εκάστου κωδικού είδους.

Η φορολογική αρχή, ωστόσο, προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδά του εφαρμόζοντας τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς σε 3,12 επί του συνόλου των αγορών κάθε έτους.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι δεν του αναγνωρίστηκε αχρήστευση-καταστροφή των αγορών εμπορευμάτων και πρώτων υλών ποσοστού 15% ανά έτος (εκτός της φύρας 10% για ποτά και 55% για φαγητά που δέχθηκε ο έλεγχος) λόγω της φύσης του καταστήματος και της απειρίας του ιδίου. Ωστόσο, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, πρέπει να

αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. πρωτόκολλο καταστροφής) και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπ' όψη τόσο τις αυτοπαραδόσεις ήτοι τα κεράσματα, κατά τα πρώτα έτη λειτουργίας, με σκοπό την προσέλκυση πελατών σε ένα ιδιαίτερα ανταγωνιστικό περιβάλλον επιχειρηματικής δραστηριότητας ή την πώληση ποτών σε μειωμένη τιμή, όσο και τα συνοδευτικά των ποτών φαγητά που διέθετε δωρεάν.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά α-ναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

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

Επειδή, με το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1.Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2.Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση

των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

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

Επειδή, με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγιά του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 183]. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000: «1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα

δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, στην περίπτωση που η επιχείρηση του προσφεύγοντος διέθετε ποτά και φαγητό σε πελάτες δίχως να λαμβάνει αντίτιμο, θα έπρεπε να εκδίδει στοιχεία αυτοπαράδοσης, βάσει των οποίων θα απέδιδε Φ.Π.Α. προς το Δημόσιο.

Επειδή, οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα παρ. Δ' της υπ' αρ. Ε.2016/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ και του άρθρου 7 της Α. 1008/2020.

Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή, κατά τον έλεγχο του Φ.Π.Α., βασίστηκε στα ευρήματα του ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και αυθαίρετου καταλογισμού Φ.Π.Α. προβάλλονται αβασίμως και απορρίπτονται.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: « Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: **α)** 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 ΠΟΛ 1113/2015 , ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,, 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 48,2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο ..

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή..

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

3. Κατόπιν ... συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. ..Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα...Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν „β) 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. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με την ΠΟΛ 1216/2014 και ΠΟΛ 1079/2015 εγκυκλίους»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «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. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι... 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: - Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), - Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, - Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, - Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, - 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 500,00€ απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1055/2016 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους ως εξής: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 , με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β'). 2. Με την ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν

εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος). 5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο... 6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος».

Επειδή, εν προκειμένω, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, μεταξύ άλλων δαπάνες για προσωπικό, που ο προσφεύγων μίσθωσε για την επιχείρησή του, καθαρής αξίας 7.882,87€ για το φορολογικό έτος 2020 και καθαρής αξίας 5.290,99€ για το φορολογικό έτος 2021, καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής (άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., η στο τέλος του 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου} μήνα φορολογικού έτους 2020 και στο τέλος του 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 9^{ου} φορολογικού έτους 2021 τιμολόγησε στον προσφεύγοντα με διαφορετικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με συνεχόμενη αρίθμηση την ενοικίαση προσωπικού, με συνολική αξία έκαστο κάτω των 500,00€.

Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η κατάτμηση των τιμολογίων για την ίδια παροχή στο ίδιο χρονικό διάστημα σκοπό είχε την αποφυγή της υποχρεωτικής εξόφλησης μέσω τραπεζής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα συμβάσεις δανεισμού προσωπικού μεταξύ του εργοδότη του μισθωτού και του ιδίου ως τρίτου εργοδότη, που να δικαιολογούν την έκδοση πολλαπλών τιμολογίων την ίδια ημέρα για διαφορετικούς εργαζόμενους.

Επειδή, περαιτέρω ως προς τις εκ νέου συνυποβαλλόμενες με την ενδικοφανή προσφυγή εκτυπώσεις τραπεζικών κινήσεων του λογαριασμού της ALPHA BANK της δικαιούχου εκμισθώτριας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης του προσφεύγοντος, επισημαίνεται ότι είχαν προσκομιστεί στον έλεγχο και λήφθηκαν υπόψη. Συγκεκριμένα από τα συνολικά ενοίκια ποσού 9.040,00€ για το φορολογικό έτος 2020 αναγνωρίσθηκε α) το ποσό των 1.656,00€ ενοικίου που κατατέθηκε την 26/05/2020 (για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο του 2020), ενώ δεν αναγνωρίσθηκαν ενοίκια ύψους 7.384,00€ χωρίς να προσκομισθεί απόδειξη πληρωμής μέσω τραπεζής από τον προσφεύγοντα και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα προκύπτοντα βάσει ελέγχου κέρδη έτους 2020 και β) από τα συνολικά ενοίκια ποσού 6.800,00€ για το φορολογικό έτος 2021 αναγνωρίσθηκε το ποσό των 2.486,40€ ενοικίου που κατατέθηκε στις 31/08/2021 (για τους μήνες Ιούλιο, Αύγουστο και Σεπτέμβριο του 2021) και το ποσό των 2.486,40€ στις 11/01/2022 (για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο του 2021 και Ιανουάριο του 2022) ενώ δεν αναγνωρίσθηκαν ενοίκια ύψους 1.827,20€ χωρίς να προσκομισθεί απόδειξη πληρωμής μέσω τραπεζής από τον προσφεύγοντα και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα προκύπτοντα βάσει ελέγχου κέρδη έτους 2021 (όπως αποτυπώνονται στη σελ.13 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ορθής απόρριψης δαπανών στη φορολογία του εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **..2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό2023 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της

	Ποσά σε €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 παρ 1 περ. ιστ' και παρ. 2 περ. η' του ΚΦΔ	500,00

β) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της

	Ποσά σε €
Διαφορά φόρου	38.148,42
Προκαταβολή φόρου	-131,05
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ	19.074,21
Σύνολο φόρων για καταβολή	57.091,58

γ) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της

	Ποσά σε €
Διαφορά φόρου	49.836,65
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ	24.918,33
Σύνολο φόρων για καταβολή	74.623,33

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

δ) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020 του προϊσταμένου της

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	16.940,07
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ^A του ΚΦΔ	8.470,04
Σύνολο φόρων για καταβολή	25.410,11

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

ε) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021, του προϊσταμένου της

	Ποσά σε €
--	-----------

Υπόλοιπο φόρου	31.772,92
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ	15.886,46
Σύνολο φόρων για καταβολή	47.659,38
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	4.248,53

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 στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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