



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1494**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, με έδρα της επιχείρησής του στο Δήμου, κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	/2023	19.12.2023	19.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	3.839,86 €
---	------------	------------	------------	----------------------	----------------------------	------------

και β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2	/2023	19.12.2023	19.12.2023	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	32.579,64 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 19.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 18.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ι. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

Με την υπ' αριθμ./2023/19.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 2.514,45 €, πλέον 1.257,23 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2017 και 68,19 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (ΕισφΑλληλ) άρθρου 43Α ν. 4172/2013, ήτοι συνολικό ποσό 3.839,86 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 19.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017

α) με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (ζημίες) της επιχείρησής του της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσας φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **93.958,55 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./9.6.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου) και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») και συγκεκριμένα δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **6.666,31 €**, και

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	-86.953,56 €	13.671,30 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων (συγκεκριμένα, εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους **13.671,30 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	859,72 €	14.531,02 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **2.242,02 €**.

II. ΦΠΑ

Με την υπ' αριθμ./19.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 21.719,76 €, πλέον 10.859,88 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 32.579,64 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 830,29 €.

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 19.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **93.958,55 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./9.6.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	230.020,98 €	323.979,53 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου κατ' άρθρο 27 ν. 4174/2013 και κατ' άρθρο 28 ν. 4172/2013.
- 2) Μη ενδεδειγμένη η μέθοδος της αρχής των αναλογιών για την επιχείρησή του.
- 3) Εσφαλμένη μεθοδολογία του ελέγχου κατά την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου στην επιχείρησή του.
- 4) Μη νόμιμος ο προσωρινός προσδιορισμός ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] 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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «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 [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] 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 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] 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 [...]. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. [...]. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δε συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) [...]. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες [...]. Η προϋπόθεση της **περ. β'** της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες διαπιστώνονται **παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία** ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η **μη έκδοση** ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις [...]. 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 [...]. 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. [...]. 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 τις διατάξεις του άρθρου 27 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.1.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ («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 [...] για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «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 [...] πρόσωπο [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2. Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με τη 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 εφαρμοζόμενο 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 τη χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με τη 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. 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών [...]. 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 [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Άρθρο 4. Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/ φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Άρθρο 7. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα

έσοδα αυτά λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 [...] 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 [...]. Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση), η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ.

Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων,

η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι η τεχνική της αρχής των αναλογιών **ενδείκνυται** για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

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

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

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο [...]. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο [...].

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. [...]. Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον

επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.), καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α., για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν, όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κ.λπ. 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 [...] προσώπου [...] 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί** που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και **να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (διοικητικού μέτρου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2017: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017): «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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. α' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της παραγωγικότητας μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι αυτή πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησης, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της

αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). **Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ,** αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, **η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.** Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει,** κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις ούτε της παρ. 1 ούτε της παρ. 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013 για την εφαρμογή στο πρόσωπό του έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συνεπώς είναι εσφαλμένη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου κατ' άρθρα 27 ν. 4174/2013 και 28 ν. 4172/2013 στην υπό κρίση περίπτωση, δεδομένου ότι (i) ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου και συνεργάστηκε πλήρως με τη φορολογική αρχή, (ii) προσκόμισε όλα τα βιβλία και

στοιχεία που του ζήτησε ο έλεγχος, (iii) όλα τα στοιχεία που προσκόμισε ήταν απόλυτα πρόσφορα για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και τη διεξαγωγή συμπερασμάτων, (iv) οι προσωπικές δαπάνες της οικογένειάς του καλύφθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, αλλά και από διαθέσιμα κεφάλαια που είχε εις χείρας του από προηγούμενο δανεισμό του, και (v) δεν προβλέπεται η εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων επαλήθευσης στην ίδια ελεγχόμενη περίπτωση, αλλά ο έλεγχος οφείλει να επιλέξει εκείνη με το μεγαλύτερο αποτέλεσμα. Ειδικότερα:

α) Κατά τα αναγραφόμενα στην Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 57) και κατόπιν των στοιχείων που προσκόμισε διαπιστώθηκε η μη προσήκουσα εξόφληση έξι (6) φορολογικών στοιχείων - τιμολογίων πώλησης συνολικού ποσού 6.666,31 €, τα οποία ωστόσο έχουν εξοφληθεί προσηκόντως δια του τραπεζικού συστήματος με καταβολές μετρητών στους εμπορικούς λογαριασμούς των προμηθευτών, όπως και των λοιπών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου ενημέρωσε τους προμηθευτές ότι χρειαζόταν την κίνηση του τραπεζικού τους λογαριασμού κατά το έτος 2017, ώστε να αποδειχθεί η ηλεκτρονική τραπεζική εξόφληση των τιμολογίων, αλλά, επειδή με κάποιους από αυτούς έχει διακοπεί η συνεργασία του ή έχουν κλείσει τις επιχειρήσεις τους, δεν κατέστη εφικτή η προσκόμιση αντιγράφων των καταβολών. Σε κάθε περίπτωση επιφυλάσσεται να προσκομίσει τα αντίστοιχα παραστατικά τραπεζικών πληρωμών.

β) Οι φορολογικές παραβάσεις, για τις οποίες του επιβλήθηκαν τα πρόστιμα που αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επ' ουδενί αποτελούν αιτία για την εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, δεδομένου ότι οι παραβάσεις αυτές δεν καθιστούν τα λογιστικά αρχεία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά ως μη συντασσόμενα σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Για να εφαρμοστούν έμμεσες τεχνικές ελέγχου για την ελεγχόμενη χρήση, θα έπρεπε να έχει διαπιστωθεί από την φορολογική αρχή ότι τα λογιστικά αρχεία και τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησής του, ως προς την ελεγχόμενη χρήση και μόνο, δεν είχαν συνταχθεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στον ΚΦΔ, με αποτέλεσμα να καθίσταται απαραίτητο για την ελέγχουσα αρχή να προσφύγει σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του για την ελεγχόμενη χρήση.

Το γεγονός άλλωστε ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του ήταν απόλυτα πρόσφορα για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων χωρίς τη χρήση έμμεσων τεχνικών, με αποτέλεσμα η προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου να καθίσταται απόλυτα μη ενδεδειγμένη για την περίπτωσή του, αποδεικνύεται και από τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ειδικότερα κεφάλαιο 12.2: «Ελεγκτικές Επαληθεύσεις»), από την οποία προκύπτει ότι από όλες τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις δε διαπιστώθηκαν διαφορές (πλην της διαφοράς ως προς την ορθή καταχώρηση των εσόδων και αγорών μετά από σύγκριση των λογιστικών αρχείων και των αρχείων των φορολογικών μηχανισμών της επιχείρησής του, η οποία διορθώθηκε με τροποποιητική δήλωση), ως εκ τούτου η ίδια η ελέγχουσα αρχή ήλεγξε και διαπίστωσε και επιβεβαίωσε την ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, τα οποία ήταν απόλυτα πρόσφορα και επαρκέστατα για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, και την ορθότητα της τήρησής τους, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.

γ) Εξάλλου, η κρίση της ελέγχουσας αρχής ότι ενδείκνυτο στην περίπτωση του η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, επειδή διαπιστώθηκε η παράβαση μη προσήκουσας εξόφλησης τιμολογίων και ότι το οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, με το σκεπτικό ότι στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 δεν τίθεται ως όριο για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ένα συγκεκριμένο ύψος παράβασης, είναι παντελώς εσφαλμένη και παραβιάζει τόσο το σκοπό του νόμου όσο και την αρχή της αναλογικότητας. Ειδικότερα, ο νομοθέτης με την θέσπιση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου θέλησε να καθίσταται δυνατός ο έλεγχος των φορολογούμενων με έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος, όταν αυτό δε δύναται να επαληθευτεί και να ελεγχθεί από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου. Το ότι θεσπίστηκε η περίπτωση της μη έκδοσης στοιχείων ως στοιχείο που επιτρέπει την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που τα βιβλία της επιχείρησης κρίνονται ακριβή και δεν έχουν διαπιστωθεί παρατυπίες, επιτρέπεται η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σε οποιαδήποτε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εφόσον κατά τα λοιπά τα βιβλία της επιχείρησης είναι πρόσφορα για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή ότι το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Εν προκειμένω, το γεγονός ότι εκ παραδρομής δεν επισύναψε την τραπεζική κατάθεση πληρωμής ελάχιστων τιμολογίων συγκριτικά με το σύνολο των δαπανών της επιχείρησής του και δεν εξέδωσα και δύο αποδείξεις, ελάχιστης δηλαδή αξίας σε σχέση με το τζίρο της επιχείρησής του ύψους 229.890,98 €, επ' ουδενί καθιστά τα βιβλία της επιχείρησής του ανακριβή ούτε καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για τον έλεγχο των εισοδημάτων του.

Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου κρίνεται ως πρόσφορη στην περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (βλ. εισηγητική έκθεση ν. 4038/2012). Η χρήση τεκμαρτών μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος ή και άλλων μεγεθών επιτρέπεται καταρχήν μόνον εξαιρετικά, όταν ο έλεγχος αντικειμενικά αδυνατεί να προσδιορίσει τα απαραίτητα για τον προσδιορισμό του φορολογικού βάρους στοιχεία (π.χ. λόγω αποδεδειγμένης ανακρίβειας ή ανεπάρκειας των βιβλίων του ελεγχόμενου). Και αυτό, διότι διαφορετικά δεν αποκλείεται να υπαχθούν σε φόρο υπό διαφορετική φορολογική βάση πρόσωπα που κατά τα άλλα δε διαφοροποιούνται καθόλου ως προς τη φορολογική τους κατάσταση, χωρίς να έχει μεσολαβήσει ορισμένο γεγονός που να δικαιολογεί αυτή τη διαφορετική μεταχείριση (π.χ. φορολογικές παραβάσεις, άρνηση του ελέγχου), παρά μόνο λόγω διαφορετικής εκτίμησης του ελεγκτικού οργάνου για καθένα από αυτά.

Η κατάσταση αυτή έρχεται όμως σε αντίθεση με την αρχή της φορολόγησης με βάση την φοροδοτική ικανότητα του καθενός, αλλά και με τις αρχές της ελεγκτικής των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου. Εν προκειμένω, η κρίση ότι η μη έκδοση δύο μόνο φορολογικών στοιχείων δικαιολογεί την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο πρόσωπό του παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, καθώς το μέτρο που επέλεξε εν προκειμένω η ελέγχουσα αρχή (εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου) είναι ακατάλληλο για το σκοπό που επιδιώκει, ήτοι τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελεγχόμενου, καθώς προφανέστατα και αποδεδειγμένα στην κρίσιμη περίπτωση υφίσταται κατ' αρχάς άλλο, καταλληλότερο και

λιγότερο επαχθές, μέτρο για την επίτευξη του ίδιου σκοπού, ήτοι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων λογιστικά, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Περαιτέρω, σ' ό,τι αφορά στις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, επισημαίνεται ότι από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης προκύπτει ότι η διαπίστωση των ακάλυπτων δαπανών θα πρέπει να προκύπτει μετά από εμπεριστατωμένο έλεγχο των πραγματικών δαπανών του ελεγχόμενου και όχι από τον έλεγχο των τεκμηρίων διαβίωσης της φορολογικής δήλωσης, όπως εν προκειμένω έπραξε ο έλεγχος. Πριν την εφαρμογή των έμμεσων δαπανών θα πρέπει να έχουν προσδιοριστεί (μέσα από έλεγχο δαπανών) οι ακάλυπτες δαπάνες και ο χαρακτήρας τους, ώστε να γίνεται σαφές αν αυτές αποτελούν προσωπικές ή επαγγελματικές δαπάνες. Εν προκειμένω ο έλεγχος δεν έχει προβεί σε καμία τέτοια ελεγκτική ενέργεια, αντίθετα, υπολόγισε συλλήβδην τις τεκμαρτές δαπάνες του ιδίου και της συζύγου του, και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι συντρέχει στο πρόσωπό του η προϋπόθεση των ακάλυπτων δαπανών, χωρίς να εξειδικεύει αν αυτές είναι προσωπικές ή επαγγελματικές.

ε) Ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου αναφέρθηκε σε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης του ιδίου και της οικογένειάς του και εν τέλει επέλεξε την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, η οποία εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση ελέγχου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

στ) Ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου δεν έλαβε υπόψη του, κατά τον έλεγχο των δαπανών του, ότι σύμφωνα με την οικείας δήλωσή του ΦΕφφ φορολογικού έτους 2017 τα ακαθάριστα έσοδά του από την επιχειρηματική του δραστηριότητα ανήλθαν στο ποσό των 229.890,98 €. Συνεπώς, όλες οι προσωπικές/οικογενειακές του δαπάνες καλύφθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση από το ποσό αυτό. Η ζημία της επιχείρησής του κατά την ελεγχόμενη χρήση είναι λογιστικό μέγεθος και έχει την έννοια ότι τα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα δεν επαρκούν για την κάλυψη των υποχρεώσεων που ανέλαβε η επιχείρησή του κατά την ελεγχόμενη χρήση. Ωστόσο, αυτό από μόνο του δε σημαίνει ότι πληρώθηκαν όλες οι δαπάνες της επιχείρησης κατά τη χρήση, για την οποία υποβάλλεται η δήλωση, ούτε ότι οι προσωπικές δαπάνες παρέμειναν ακάλυπτες. Συνεπώς, εν προκειμένω ο έλεγχος έσφαλε, διότι οι προσωπικές/οικογενειακές του δαπάνες καλύφθηκαν και χρηματοδοτήθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης.

ζ) Κριτήριο για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών δεν αποτελεί το εισόδημα με τη στενή έννοια. Αυτό αποδεικνύεται και από το ότι κατά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου προσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα με ανάλυση τόσο των φορολογητέων όσο και των μη φορολογητέων εσόδων του φορολογούμενου, από τα οποία αφαιρούνται οι δαπάνες, χωρίς να υφίσταται περιορισμός ως προς τη φύση των εσόδων. Δεν απαιτείται δηλαδή τα έσοδα του φορολογούμενου να έχουν την έννοια του εισοδήματος, αλλά λαμβάνονται υπόψη κάθε είδους έσοδα. Έτσι, από τη στιγμή που κατά την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής μεθόδου ο νομοθέτης λαμβάνει υπόψη για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών του φορολογούμενου όλα τα έσοδα (όχι μόνο όσα έχουν την έννοια του εισοδήματος) είναι σαφές ότι αναλογικά και σύμφωνα με την τελολογική ερμηνεία του νόμου, για να πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4172/2013, θα πρέπει να μην καλύπτονται οι δαπάνες από τα εισοδήματα ή τα νόμιμα έσοδα του φορολογούμενου, τα οποία ενδέχεται να προέρχονται και από δανεισμό, όπως εν προκειμένω.

Στην κρινόμενη περίπτωση είναι σαφές ότι οι προσωπικές του δαπάνες καλύπτονται τόσο από τα ακαθάριστα έσοδά του (που έχουν την έννοια του εισοδήματος), όσο και από τα ληφθέντα δάνεια.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Η περίπτωση (επιτρεπτής κατά νόμον χρησιμοποίησης μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος ενός φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα) της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, που τυποποιείται με τη διατύπωση της μη σύνταξης των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία φορολογικών παραστατικών σύμφωνα με τον ΚΦΔ, προφανώς και περιλαμβάνει και την περίπτωση της μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τη νομοθεσία φορολογικού παραστατικού (επιχείρημα «από το έλασσον στο μείζον»: η μη σύνταξη ενός φορολογικού παραστατικού σύμφωνα με τους ορισμούς του ΚΦΔ (ανακριβής έκδοση φορολογικού παραστατικού) είναι σαφώς κάτι «λιγότερο» (ελαφρύτερο) σε σχέση με την παντελή μη έκδοση του παραστατικού). Επομένως, δεν αναφέρεται μόνο σε «παρατυπίες» (ανακρίβειες) ως προς την έκδοση εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών, αλλά προφανώς και σε «παραβάσεις» που συναρτώνται με φορολογικά παραστατικά (μη έκδοση φορολογικών παραστατικών, έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών παραστατικών, λήψη εικονικών φορολογικών παραστατικών, νόθευση φορολογικών παραστατικών), κάτι που επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα συναφώς με την προπαρατεθείσα παρ. 4 της υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Τις παρατυπίες-παραβάσεις δε αυτές την αποκλειστική αρμοδιότητα να τις διαπιστώσει διά της έκδοσης σχετικής διοικητικής πράξης («τεκμήριο νομιμότητας» των σχετικών πράξεων της Διοίκησης») την έχει η αρμόδια (καθ' ύλην, κατά τόπον και κατά χρόνον) ελεγκτική υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, και μόνον αυτή, η Υπηρεσία μας δε και εν συνέχεια τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια έχουν (απλώς) αρμοδιότητα «επανεξέτασής» τους, στα πλαίσια του κατά το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαιώματός του καταλογιζόμενου προσώπου-φορολογούμενου σε έννομη προστασία τόσο σε ενδικοφανές όσο και σε δικαστικό στάδιο και μόνο στα όρια που διαγράφονται με το/τα σχετικό/-ά αίτημά/αιτήματά του.

β) Οι παραβάσεις αυτές αποτελούν «ουσιαστικής» φύσης παραβάσεις, με την έννοια ότι συναρτώνται άμεσα με (ως μέθοδοι απόκρυψης φορολογητέας ύλης ή εμφάνισης ψευδώς περιορισμένης φορολογητέας ύλης ως αληθινής) και καταδεικνύουν ευθέως φοροδιαφυγή, δηλαδή μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, κατά περίπτωση, του προβλεπόμενου από το νόμο ως οφειλόμενου φορολογικού βάρους. Επομένως, αποτελούν πράξεις ή παραλείψεις, κατά περίπτωση, ιδιαίτερης απαξίας από την πλευρά του νομοθέτη, ανεξαρτήτως της οικονομικής ζημίας που συνεπάγονται για το δημόσιο ταμείο ανά περίπτωση, δεδομένου ότι ενέχουν το στοιχείο της απάτης, γεγονός που από μόνο του υποδηλώνει παραβατική συμπεριφορά ιδιαίτερης απαξίας.

γ) Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (και κατ' επέκταση η αποκάλυψη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης) με εφαρμογή οποιασδήποτε έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με

τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή.

Υπό αυτό το πρίσμα, η εφαρμογή-χρήση μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου αναμένεται να καταλήγει σε προσδιορισμό φορολογητέας ύλης ίδιου ύψους με την προσδιοριζόμενη βάσει των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και παραστατικών (στοιχείων) της επιχείρησης («λογιστικώς προσδιοριζόμενη»), αν αυτά τηρούνται με ακρίβεια, ήτοι σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, και μόνο μικρές αποκλίσεις θα δικαιολογούνται. Αντίθετα, αποκλίσεις σημαντικού ύψους (όπως εν προκειμένω ύψους 42.934,62 € για το φορολογικό έτος 2017 (στη φορολογία εισοδήματος) / τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 (στο ΦΠΑ) και 43.348,88 € για το φορολογικό έτος 2018 (στη φορολογία εισοδήματος) / τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 (στο ΦΠΑ)) δεν είναι εύλογες, με την έννοια ότι δε δικαιολογούνται αντικειμενικά, δεδομένου ότι αντίκεινται ευθέως στα πορίσματα μιας επιστημονικής μεθόδου και κατά τούτο σε πορίσματα αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή.

Κρίσιμο επομένως στοιχείο για την εφαρμογή ή μη μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου στην περίπτωση της διαπίστωσης μη έκδοσης ενός ή περισσοτέρων φορολογικών παραστατικών (όπως εν προκειμένω) δεν είναι η μικρή ή μεγάλη αξία του/τους, αλλά η διαπίστωση ή μη αποκλίσεων σημαντικού ύψους κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεση τεχνική ελέγχου»), και υπό αυτό το πρίσμα ακόμα και η μη έκδοση ενός φορολογικού παραστατικού όχι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας (και γενικότερα, κάθε παράβαση που συναρτάται με τον τρόπο έκδοσης των προβλεπόμενων από την ισχύουσα νομοθεσία φορολογικών παραστατικών όχι ιδιαίτερης βαρύτητας ή έκτασης ή μη ασκούμενη ουσιώδη επιρροή στη συνολική εικόνα της επιχείρησης) δεν αποτελεί λόγο που αποκλείει την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου, ως καταδεικνύουσα δήθεν απόκλιση χαμηλού ύψους σε σχέση με τη λογιστικώς προσδιορισθείσα και δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της επιχείρησης (όπως αβασίμως (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων με τους ως άνω ισχυρισμούς του), αλλά απεναντίας λόγο που επιβάλλει (με την έννοια ότι σε κάθε περίπτωση δικαιολογεί) την εφαρμογή τους, ως σοβαρή ένδειξη βασίμως πιθανολογούμενης σημαντικής απόκλισης σε σχέση με τη λογιστικώς προσδιορισθείσα και δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της, η οποία, αν επιβεβαιωθεί (όπως εν προκειμένω), δικαιολογεί τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου (με την έννοια ότι συνιστά νόμιμη περίπτωση, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, χρησιμοποίησης μιας εκ των ως άνω προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 ν. 4174/2013 τεχνικών/μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης).

δ) Από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 19.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου (σελ. 4 της πρώτης και σελ. 4 της δεύτερης) προκύπτει σαφώς ότι εν προκειμένω:

«...Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα ηλεκτρονικά συστήματα της Υπηρεσίας μας (taxis και elenxis) διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων του άρθρου 58Α στο φορολογικό έτος 2017 (α/α 1110/2017/8341, 960/2017/8341) [...],

γεγονός που αιτιολογεί τον προσδιορισμό στην υπό κρίση περίπτωση της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών/ μεθόδων ελέγχου, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, όπως προεκτέθηκε.

ε) Εξάλλου, καταρχήν κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή ενός περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου ή του περιορισμού της ατομικής ελευθερίας με τις ειδικότερες περιστάσεις, στις οποίες αφορά η παράβαση, και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου-πάγια νομολογία).

Στην προκειμένη περίπτωση, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής/μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης (και κατ' επέκταση την αποκάλυψη αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης) για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 ούτε κάποιο διοικητικό μέτρο επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ούτε περιορίστηκε κάποια ατομική του ελευθερία, αλλά προσδιορίστηκε φορολογητέα ύλη (και μάλιστα αποκρουβείσα) με τρόπο σαφή και εξειδικευμένο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή, κάτι που προφανώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά κανενός είδους περιορισμό των ατομικών του ελευθεριών. Απεναντίας, όπως προεκτέθηκε, η εφαρμογή-χρήση κάθε έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου αναμένεται να καταλήγει σε προσδιορισμό φορολογητέας ύλης ίδιου ύψους με την προσδιοριζόμενη βάσει των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και παραστατικών (στοιχείων) της επιχείρησης («λογιστικώς προσδιοριζόμενη»), αν αυτά τηρούνται με ακρίβεια, ήτοι σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, και μόνο μικρές αποκλίσεις θα δικαιολογούνται, ενώ αντίθετα αποκλίσεις σημαντικού ύψους δεν θα είναι εύλογες, με την έννοια ότι δε θα δικαιολογούνται αντικειμενικά, δεδομένου ότι θα αντίκεινται ευθέως στα πορίσματα μιας επιστημονικής μεθόδου και κατά τούτο σε πορίσματα αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή. Υπό αυτό το πρίσμα, δεν τίθεται εν προκειμένω κανένα ζήτημα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

στ) Περαιτέρω, ο προσφεύγων εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ότι η μη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του από το συνολικό οικογενειακό δηλούμενο εισόδημα προέκυψε μετά από τον έλεγχο των τεκμηρίων διαβίωσης της οικείας δήλωσής του ΦΕΦΠ

φορολογικού έτους 2017, δεδομένου ότι, όπως σαφώς προκύπτει από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 19.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου (σελ. 4 της πρώτης και σελ. ... της δεύτερης), οι μοναδικές δαπάνες διαβίωσης που λήφθηκαν υπόψη σχετικά ήταν αυτές που προέκυπταν από τους κωδικούς 049 (για τον ίδιο τον προσφεύγοντα, συνολικού ύψους 13.312,64 €) και 050 (για τη σύζυγό του, συνολικού ύψους 3.923,50 €), ήτοι μόνο πραγματικές και όχι τεκμαρτές, οι οποίες δεν καλύπτονταν από το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα (4.178,11 € για τον ίδιο τον προσφεύγοντα + 8.068,82 € για τη σύζυγό του).

Εξάλλου, στους κωδικούς 049 και 050 της δήλωσης ΦΕφπ εννοείται πως δηλώνονται μόνο προσωπικές και όχι (και) επαγγελματικές δαπάνες, οι οποίες (πρέπει να) περιλαμβάνονται-δηλώνονται στις συνοδεύουσες αυτές καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) του αντίστοιχου φορολογικού έτους της εκάστοτε επιχείρησης. Αν ο προσφεύγων εκ παραδρομής είχε δηλώσει στον κωδικό 049 της δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησής του («παραγωγικές»), τότε ο ίδιος (και όχι η Φορολογική Διοίκηση) φέρει -όπως προεκτέθηκε κατά την ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. α' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017))- το βάρος να αποδείξει την ύπαρξη τέτοιων δαπανών και το ακριβές ύψος τους, ώστε αυτές να αφαιρεθούν από τις προσωπικές του δαπάνες και να συνυπολογιστούν στις δαπάνες της επιχείρησής του.

ζ) Όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023)) και επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα συναφώς με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί, **επιτρεπτώς κατά νόμον**, να γίνει με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών και μάλιστα **οποιασδήποτε** από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 ν. 4174/2013 **ακόμα και όταν** πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013 και όχι μόνο όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του ειδικότερου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου αναφέρθηκε σε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης του ιδίου και της οικογένειάς του και εν τέλει επέλεξε την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, η οποία εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση ελέγχου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

η) Ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας παράλληλα αποδεικτικώς και συγκεκριμένα έγγραφα, ποιες τυχόν από τις δαπάνες της επιχείρησής του που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους δεν εξοφλήθηκαν εντός του έτους αυτού και ποιες τυχόν από τις προσωπικές/οικογενειακές του δαπάνες καλύφθηκαν και χρηματοδοτήθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ειδικότεροι ισχυρισμοί του (i) ότι η ζημία της επιχείρησής του κατά την ελεγχόμενη χρήση έχει την έννοια ότι τα έσοδα από την

επιχειρηματική του δραστηριότητα δεν επαρκούν για την κάλυψη των υποχρεώσεων που ανέλαβε η επιχείρησή του κατά την ελεγχόμενη χρήση, κάτι ωστόσο που από μόνο του δε σημαίνει ότι πληρώθηκαν όλες οι δαπάνες της επιχείρησης κατά τη χρήση, για την οποία υποβάλλεται η δήλωση, και (ii) ότι οι προσωπικές/οικογενειακές του δαπάνες καλύφθηκαν και χρηματοδοτήθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης.

θ) Ανεξαρτήτως του αν κατά την εξέταση της κάλυψης ή μη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με τα δηλούμενα εισοδήματα μπορούν επιτρεπώς κατά νόμον να ληφθούν υπόψη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023)), και τυχόν ληφθέντα δάνεια, πάντως ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας παράλληλα αποδεικτικώς και συγκεκριμένα έγγραφα, αν όντως έλαβε εντός της ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 κάποιο/-α δάνειο/-α, καθώς και το ύψος αυτού/αυτών, και αν με το/τα δάνειο/-α αυτό/αυτά όντως κάλυψε κάποιες από τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του ή/και της οικογένειάς του, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ειδικότερος ισχυρισμός του ότι στην υπό κρίση περίπτωση οι προσωπικές του δαπάνες καλύπτονται τόσο από τα ακαθάριστα έσοδά του όσο και από τα ληφθέντα δάνεια.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Στην περίπτωση της επιχείρησής του, που τηρεί απλογραφικά βιβλία και απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής, η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών δεν είναι η ενδεδειγμένη για τον προσδιορισμό των εσόδων, αφού δεν υφίσταται αρχείο απογραφής και ως εκ τούτου ο έλεγχος αναγκαστικά λαμβάνει υπόψη για τη διενέργεια επαληθεύσεων μόνο το αρχικό απόθεμα και τις αγορές που διενήργησε η επιχείρηση μέσα στη χρήση και δε δύναται να έχει υπόψη το τελικό απόθεμα της επιχείρησης, το οποίο δεν δύναται να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο, είναι δε σαφές ότι από τη στιγμή που ο δείκτης περιθωρίου μεικτού κέρδους δεν προκύπτει ευθέως από τα στοιχεία της επιχείρησής του, αλλά εμμέσως, μέσω των υπολογισμών, στους οποίους προβαίνει ο έλεγχος, αξιοποιώντας ορισμένα μόνο από τα δεδομένα της επιχείρησης, υφίσταται ορατός κίνδυνος να υπάρξει διαστρέβλωση των οικονομικών αποτελεσμάτων σε βάρος της επιχείρησης.

β) Ο έλεγχος υπολόγισε τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς των προϊόντων σε 1,8056, δείκτης ο οποίος είναι υπέρμετρα υψηλός και δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά δεδομένα και τις συνθήκες, υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του.

γ) Η κρίση του ελέγχου ότι «το κόστος αγοράς εμπορευμάτων κατά το φορολογικό έτος 2017, το οποίο ελλείπει πραγματοποίησης απογραφής, αποτελεί παράλληλα και το κόστος πωληθέντων της οντότητας» καταδεικνύει την προχειρότητα, με την οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος της επιχείρησής του, αφού σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και τα συναλλακτικά έθιμα σε επιχειρήσεις με αντίστοιχο αντικείμενο με τη δική του είναι σαφέστατο

ότι το κόστος πωληθέντων δεν ταυτίζεται με το σύνολο των αγορών, αφού εν προκειμένω η επιχείρησή του δεν πουλάει όλα τα προϊόντα που παρασκευάζει με τις πρώτες ύλες που αγοράζει είτε λόγω δωρεάν διαθέσεων είτε λόγω σφαλμάτων που διενεργούνται από τους υπαλλήλους της επιχείρησης είτε λόγω επιστροφών που διενεργούνται από τους πελάτες (π.χ. λόγω καθυστερημένης παραγγελίας) είτε λόγω απούλητων προϊόντων. Συνεπώς, είναι καταφανές ότι δεν αξιολογήθηκαν οι ειδικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής του, τα δε αποτελέσματα του ελέγχου διαστρεβλώνουν τα πραγματικά δεδομένα λειτουργίας της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν καθίστανται αξιόπιστα.

δ) Η μη έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης αποτελεί μία τυπική παράβαση και δεν αναιρεί το πραγματικό γεγονός ότι η επιχείρησή του πράγματι προβαίνει σε δωρεάν διάθεση αγαθών προς τους πελάτες της, είναι δε γνωστό και πασιδηλο, ως πρακτική που εφαρμόζεται από όλες ανεξαιρέτως τις επιχειρήσεις, ότι το κέρασμα αποτελεί προσφιλή πρακτική προώθησης σε επιχειρήσεις του είδους. Παρόλ' αυτά η τυπική τήρηση του συστήματος παραγγελιών και των συνδεδεμένων με την ελεγκτική αρχή μηχανισμών από την επιχείρησή του αποτυπώνει ένα μέρος προϊόντων ως «αυτοπαράδοση», χωρίς να αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα, καθώς η ποσότητα είναι πολύ μεγαλύτερη. Για παράδειγμα, είθισται μετά την ολοκλήρωση του γεύματος να προσφέρεται δωρεάν ένα γλύκισμα, ως ευχαριστήριο δείγμα, στον πελάτη. Αυτή η δαπάνη δεν συμπεριλήφθηκε πουθενά στον έλεγχο παρά μόνο εκτόξευσε τη αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στα ύψη.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν και κυρίως, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη διατύπωση της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023)) και της διευκρινιστικής συναφώς υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η αναφορά στην απόφαση και στην εγκύκλιο των περιπτώσεων των επιχειρήσεων, στις οποίες κρίνεται πρόσφορη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, είναι απολύτως ενδεικτική («ιδίως», «ενδείκνυται»), κάτι ωστόσο που δεν αποκλείει την εφαρμογή της και σε άλλες περιπτώσεις επιχειρήσεων, αν ο εκάστοτε έλεγχος κρίνει ότι είναι δυνατή η εφαρμογή της και μπορεί με τον τρόπο αυτό να εξάγει ασφαλή και αξιόπιστα συμπεράσματα περί της αληθούς φορολογητέας ύλης.

β) Ανεξαρτήτως αυτού, πάντως, η επιχείρηση της προσφεύγουσας εμπίπτει σαφώς τουλάχιστον στις δύο (2) από τις τρεις (3) παραδειγματικά/ενδεικτικά αναφερόμενες στην εγκύκλιο περιπτώσεις, αφού:

- (i) Έχει περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει σαφώς από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 19.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, η κύρια (δηλωμένη στη Φορολογική Διοίκηση) δραστηριότητά του είναι «υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο» ως δευτερεύουσες δε δραστηριότητές του έχουν δηλωθεί 1) η καλλιέργεια ελιών, 2) οι υπηρεσίες κατ' οίκον παράδοσης τροφίμων και 3) οι υπηρεσίες που παρέχονται από εστιατόρια που πωλούν μερίδες φαγητού σε πακέτα.

- (ii) Οι πηγές, από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων, είναι περιορισμένες (καθώς 21 προμηθευτές για το 2017 σε μια επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας, όπως αυτή του προσφεύγοντος (εστίαση και μάλιστα με ποικιλία προσφερόμενων πιάτων και ποτών, όπως σαφώς προκύπτει από τους πίνακες που παρατίθενται στις σελ. 9-18 των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 19.12.2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου), σε ένα νησί-μέρος, όπως αυτό, στο οποίο αυτός δραστηριοποιείται, και με τέτοιο κύκλο εργασιών δεν μπορούν να θεωρηθούν πολλοί στον αριθμό) και ταυτόχρονα υφίσταται σε μεγάλο βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης, όπως προκύπτει σαφώς από τον πίνακα που παρατίθεται στη σελ. 44 των εκθέσεων ελέγχου.

γ) Κατά τα λοιπά, οι ειδικότεροι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι:

- (i) από τη στιγμή που ο δείκτης περιθωρίου μεικτού κέρδους δεν προκύπτει ευθέως από τα στοιχεία της επιχείρησής του, αλλά εμμέσως, μέσω των υπολογισμών, στους οποίους προβαίνει ο έλεγχος, αξιοποιώντας ορισμένα μόνο από τα δεδομένα της επιχείρησης, υφίσταται ορατός κίνδυνος να υπάρξει διαστρέβλωση των οικονομικών αποτελεσμάτων σε βάρος της επιχείρησης,
- (ii) η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς των προϊόντων που υπολογίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου σε 1,8056 είναι υπέρμετρα υψηλός και δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά δεδομένα και τις συνθήκες, υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του,
- (iii) σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και τα συναλλακτικά έθιμα σε επιχειρήσεις με αντίστοιχο αντικείμενο με τη δική του είναι σαφέστατο ότι το κόστος πωληθέντων δεν ταυτίζεται με το σύνολο των αγορών, αφού εν προκειμένω η επιχείρησή του δεν πουλάει όλα τα προϊόντα που παρασκευάζει με τις πρώτες ύλες που αγοράζει είτε λόγω δωρεάν διαθέσεων είτε λόγω σφαλμάτων που διενεργούνται από τους υπαλλήλους της επιχείρησης είτε λόγω επιστροφών που διενεργούνται από τους πελάτες (π.χ. λόγω καθυστερημένης παραγγελίας) είτε λόγω απούλητων προϊόντων, και συνεπώς είναι καταφανέστατο ότι δεν αξιολογήθηκαν οι ειδικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής του, τα δε αποτελέσματα του ελέγχου διαστρεβλώνουν τα πραγματικά δεδομένα λειτουργίας της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν καθίστανται αξιόπιστα, και
- (iv) η μη έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης αποτελεί μία τυπική παράβαση και δεν αναιρεί το πραγματικό γεγονός ότι η επιχείρησή του πράγματι προβαίνει σε δωρεάν διάθεση αγαθών προς τους πελάτες της, είναι δε γνωστό και πασίδηλο, ως πρακτική που εφαρμόζεται από όλες ανεξαιρέτως τις επιχειρήσεις, ότι το κέρασμα αποτελεί προσφιλή πρακτική προώθησης σε επιχειρήσεις του είδους, παρόλ' αυτά δε η τυπική τήρηση του συστήματος παραγγελιών και των συνδεδεμένων με την ελεγκτική αρχή μηχανισμών από την επιχείρησή του αποτυπώνει ένα μέρος προϊόντων ως «αυτοπαράδοση», χωρίς να αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα, καθώς η ποσότητα είναι πολύ μεγαλύτερη, π.χ. είθισται μετά την ολοκλήρωση του γεύματος να προσφέρεται δωρεάν ένα γλύκισμα, ως ευχαριστήριο δείγμα, στον πελάτη, δαπάνη

που δε συμπεριλήφθηκε πουθενά στον έλεγχο παρά μόνο εκτόξευσε τη αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στα ύψη,

προβάλλονται προφανώς αόριστα, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει με συγκεκριμένο τρόπο, **με αναφορά σε συγκεκριμένους αριθμούς**, το πώς συντρέχουν στην περίπτωση του, προσκομίζοντας παράλληλα αποδεικτικώς και συγκεκριμένα σχετικά έγγραφα, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «1. [...]. 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά** (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε [...], **σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες **για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος**, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα [...] οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 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. 8. [...]. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, **όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου**. 11. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής. Παράγραφος 1 (ορισμοί) [...]. Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. Παράγραφος 1. 5.1.1 [...]. Παράγραφος 5. 5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία). Παράγραφος 7. 5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την

ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων). 5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο. 5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παραγράφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση). Παράγραφος 8. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «**Απομείωση** (impairment): Το ποσό, κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του. [...]. **Γεγονός** (event): Γεγονός είναι οποιοδήποτε συμβάν δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις της οντότητας, όπως η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου [...]. **Προσαρμογή αξίας** (value adjustment): Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η φορολογική αρχή κατά την εξαγωγή δεδομένων, τα οποία χρησιμοποίησε κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, αγνόησε παντελώς τις ειδικές συνθήκες, υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του και τις οποίες απέδειξε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και συγκεκριμένα ότι:

α) Η επιχείρησή του είναι τοπική επιχείρηση εστίασης που δραστηριοποιείται στο Ρέθυμνο από το έτος 2003 μέχρι και σήμερα. Προκειμένου η επιχείρησή του να μπορέσει να εδραιωθεί, να καταστεί ανταγωνιστική στην τοπική αγορά και να αποκτήσει μια σταθερή πελατεία και ένα καλό όνομα, επένδυσε εξ αρχής στην ποιότητα, στην πολύ καλή πρώτη ύλη των προϊόντων που

παρασκευάζει, στην εξυπηρέτηση των πελατών και στην πολύ καλή για τον πελάτη αναλογία ποσότητας, ποιότητας και τιμής.

Ως προς την ποιότητα: Όλα τα προϊόντα της επιχείρησής του είναι χειροποίητα και παρασκευάζονται από τους ίδιους. Η επιχείρησή του δεν πουλάει προπαρασκευασμένο γύρο, αλλά αγοράζει χοιρινό κρέας, το οποίο τεμαχίζουν οι ίδιοι, το μαρινάρουν και το τοποθετούν στην ψησταριά για το ψήσιμο. Αντίστοιχα και το, το τεμαχίζουν οι ίδιοι στην επιχείρηση, το μαρινάρουν και εν συνεχεία το ψήνουν. Ειδικά ως προς το σουβλάκι κοτόπουλο, ορισμένες φορές αγοράζουν και έτοιμα κομμένα και τοποθετημένα στο ξυλάκι σουβλάκια, προκειμένου να καλύψουν τη ζήτηση, ωστόσο αυτό δεν αποτελεί την πάγια τακτική της επιχείρησής του. Μεγάλη δε δαπάνη για την επιχείρηση συγκριτικά με την τιμή πώλησης είναι το φρέσκο ψάρι, το οποίο σε καμία περίπτωση δεν έχει το ποσοστό κέρδος που οι περισσότεροι νομίζουν. Επειδή πρόκειται για ένα ιδιαίτερα ευαίσθητο προϊόν, όπως και τα θαλασσινά, οι απαιτήσεις συντήρησης είναι εξουθενωτικές, ενώ δεν μπορεί να πωληθεί τη δεύτερη ημέρα, γεγονός που αυξάνει το ποσοστό φύρας κατακόρυφα. Η ελέγχουσα αρχή δεν αξιολόγησε το γεγονός ότι η επιχείρησή του επεξεργάζεται η ίδια το κρέας που αγοράζει, ώστε να παράσχει το τελικό προϊόν στον πελάτη της, και δεν υπολόγισε καθόλου ποσοστό φύρας που αναλογεί στην επεξεργασία του κρέατος, στην απώλεια υγρών του προϊόντος από την αγορά του μέχρι την τοποθέτησή του για ψήσιμο, αλλά και από το μαρινάρισμα που αυτό υφίσταται.

Ως προς την ποσότητα: Χαρακτηριστικό της επιχείρησής του είναι ότι σερβίρουν μεγάλες ποσότητες, τόσο ανά μερίδα, όσο και στα προϊόντα. Θέλουν να προσφέρουν στον πελάτη την μεγαλύτερη δυνατή ποσότητα σε μία προσιτή για τον πελάτη τιμή, ακόμα και αν αυτό δεν σημαίνει απαραίτητα για εμάς κέρδος. Τον ενδιαφέρει ο πελάτης του να έχει φύγει από την επιχείρησή του χορτασμένος, έχοντας την εμπειρία ότι του έχει προσφερθεί ένα πλούσιο γεύμα και μία γενναιοδωρή ποσότητα στη μερίδα που έχει αγοράσει. Απόλυτα χαρακτηριστικό είναι ότι στην επιχείρησή του δεν υπάρχει ζυγαριά ούτε μεζούρα για να υπολογίζεται το φαγητό που σερβίρεται στον πελάτη. Ουδέποτε έχει δώσει εντολή στο προσωπικό του να υπολογίζει την μερίδα που βάζει στα πιάτα που σερβίρουν ή στα ατομικά τεμάχια, αντίθετα έχει δώσει οδηγία να μην «τσιγκουνεύεται» το φαγητό που σερβίρουν στους πελάτες. Έτσι, ο κάθε ψήστης που σερβίρει τοποθετεί γενναιοδωρή ποσότητα από κρέας στο κάθε πιάτο ή ατομικό τεμάχιο που σερβίρει, η δε ποσότητα δεν είναι προκαθορισμένη, αλλά διαφέρει ανάλογα με τον ψήστη. Το παραπάνω αποδεικνύεται καταρχάς από το ίδιο το πρακτικό ζύγισης που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και στα δεδομένα που απεικονίζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Εσφαλμένα η ελέγχουσα αρχή, παρότι η ίδια διαπίστωσε ότι αυτές είναι οι ποσότητες που τοποθετεί η επιχείρησή του στα προϊόντα που σερβίρει στους πελάτες της, δεν έκανε αποδεκτές τις παραπάνω ποσότητες και τις αναπροσάρμοσε αυθαίρετα, χρησιμοποιώντας εκτιμήσεις που δεν προκύπτουν από τα δεδομένα της επιχείρησής του.

Πέρα από το πρακτικό ζύγισης που συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου οι γενναιοδωρές ποσότητες που σερβίρουν στους πελάτες τους αποδεικνύονται και από τις κριτικές που έχουν δημοσιευτεί για την επιχείρησή του από πελάτες της στο διαδίκτυο. Σε όλα ανεξαίρετως τα σχόλια που έχουν δημοσιεύσει οι πελάτες τους γίνεται αναφορά από τους ίδιους τους πελάτες στις μεγάλες μερίδες που σερβίρουν.

Ως προς την εξυπηρέτηση πελατών: Αυτό που τον ενδιαφέρει είναι να μείνει ευχαριστημένος ο πελάτης, να φύγει από την επιχείρησή του, έχοντας την εντύπωση ότι έχει φάει ποιοτικά, καλά και πλούσια. Επίσης, σημαντικό για τον ίδιο είναι να έχει ο πελάτης τους την αίσθηση ότι βρίσκεται σε ένα φιλικό και φιλόξενο περιβάλλον, κάτι για το οποίο φημίζεται άλλωστε και η Κρήτη και ειδικότερα το Ρέθυμνο, όπου εδρεύει η επιχείρησή του. Έτσι, το κατάστημά τους παρέχει πολλά κεράσματα, τα οποία παρέχονται είτε σε ποτά είτε ακόμα και σε φαγητά. Για παράδειγμα, αν έχουν μια μεγάλη παραγγελία σε βραδιές που αναμένεται ότι θα υπάρχει κατανάλωση, θα προσφέρουν πέραν της παραγγελίας και ένα ποτό επιπλέον. Στις περιπτώσεις που οι πελάτες τους θα καταναλώσουν την παραγγελία τους εντός του καταστήματος θα κεράσουν αναψυκτικά ή μπίρες. Αντίστοιχα, σε κάθε παραγγελία βάζουν επιπλέον ποσότητα σε ψωμάκι ή σε πιτάκι, τα οποία δεν τα υπολογίζουν στη χρέωση. Σε σταθερούς και επαναλαμβανόμενους πελάτες μπορεί να κεράσουν ένα εμφιαλωμένο μπουκάλι κρασί ή έναν ιδιαίτερο μεζέ.

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι βασικό γνώρισμα της επιχείρησής του, είναι το φιλόξενο περιβάλλον, η ποιότητα και η ποσότητα προσφερόμενου φαγητού και ότι το πρώτο μέλημά του κατά την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας είναι να μείνει ευχαριστημένος και χορτασμένος ο πελάτης, να έχει την αίσθηση ότι του έχει προσφερθεί η εμπειρία της κρητικής φιλοξενίας, για την οποία είναι άλλωστε γνωστή η Κρήτη και το Ρέθυμνο ως τουριστικός προορισμός. Στο πλαίσιο αυτό δεν υιοθετεί πολιτικές, οι οποίες ενδέχεται να αύξαναν τα κέρδη του (όπως π.χ. η χρήση ζυγαριάς κατά το σερβίρισμα των προϊόντων, η μείωση των ποσοτήτων στις μερίδες ή η μείωση των κερασμάτων), αλλά θα αλλοίωναν τον ιδιαίτερο χαρακτήρα της επιχείρησής του και το χαρακτηριστικό γνώρισμα, με το οποίο έχει γίνει γνωστή στην αγορά και στους πελάτες της.

β) Ως προς τα ποσοστά φύρας που αναγνώρισε ο έλεγχος:

Στην από 16.6.2023 υπεύθυνη δήλωση που προσκόμισε στον έλεγχο ανέφερε ποσοστά φύρας που αφορούσαν μόνο το στάδιο του ψησίματος του προϊόντος και δεν είχε συνυπολογίσει τις φύρες που προκύπτουν κατά το στάδιο παραγωγής και το στάδιο κατανάλωσης. Ο έλεγχος απέρριψε όλους τους ισχυρισμούς του σχετικά με τη φύρα των προϊόντων της επιχείρησής του, στηριζόμενος σε αυθαίρετες κρίσεις, τις οποίες επιχείρησε να θεμελιώσει στην υπεύθυνη δήλωσή του και στα ποσοστά φύρας που δήλωσε κατά την επίσκεψη του ελέγχου στην επιχείρησή του. Δε σκέφτηκε, εν μέσω του ελέγχου, να καταγράψει στην υπεύθυνη δήλωση τα ποσοστά φύρας που προκύπτουν από κάθε στάδιο επεξεργασίας του κρέατος μέχρι αυτό να φτάσει στον πελάτη, δηλαδή από την αγορά του κρέατος μέχρι και την πώλησή του, αλλά το πρώτο πράγμα που του ήρθε στο μυαλό ήταν η φύρα ψησίματος, την οποία και δήλωσε. Το γεγονός ότι παρέλειψε να αναφερθεί στην υπεύθυνη δήλωση στα άλλα είδη φύρας (βλ. φύρα απώλειας υγρών π.χ. από την παραμονή του προϊόντος στο ψυγείο ή ότι υφίσταται φύρα από το μαρινάρισμα του κρέατος κ.ο.κ.) δεν αναιρεί το πραγματικό γεγονός ότι οι φύρες αυτές πράγματι υφίστανται. Το παραπάνω επιρρωνύεται από το γεγονός ότι ειδικοί εμπειρογνώμονες επιβεβαιώνουν ότι τα ποσοστά φύρας, στα οποία αναφέρεται, είναι αληθινά. Έτσι, τα ποσοστά φύρας που αναγνώρισε ο έλεγχος καθίστανται παντελώς αυθαίρετα και δεν ανταποκρίνονται στις ειδικές συνθήκες, υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του.

Ειδικότερα, η φύρα παραγωγής αφορά ιδίως τη φύρα που προκύπτει λόγω της απόψυξης προϊόντων, τη φύρα καθαρισμού, τη φύρα απώλειας υγρών κατά το ψήσιμο και τη φύρα

μεριδοποίησης. Η δε φύρα κατανάλωσης αφορά ιδίως τη φύρα ιδιοκατανάλωσης του προσωπικού, τη φύρα των κερασμάτων – δωρεών, τη φύρα λαθών και επιστροφών και τη φύρα οργανικών απορριμμάτων.

Ο υπολογισμός της φύρας από τον έλεγχο πραγματοποιήθηκε με έναν τρόπο γενικό και αυθαίρετο, καθώς αναγνώρισε φύρα κατ' είδος και όχι ανάλογα με το παραγόμενο προϊόν, ήτοι φαγητό 30%, κρασιά 20%, μπίρα βαρελίσια 20%, φυσικός χυμός πορτοκάλι 12% και αναψυκτικά-νερά 10%. Τα σφάλματα στα οποία έχει υποπέσει ο έλεγχος είναι τα εξής:

- (i) Το ποσοστό 10% φύρας σε αναψυκτικά και νερό είναι ελάχιστο, ειδικά αν υπολογίσει κάποιος ότι το πρώτο μπουκάλι νερό ενός (1) λίτρου το πάνε στον πελάτη δωρεάν για να δροσιστεί, αφού η επιχείρησή τους λειτουργεί κατά τους καλοκαιρινούς μήνες, που οι θερμοκρασίες είναι ιδιαίτερα υψηλές. Πέραν δε τούτου, το προσωπικό της επιχείρησης, και ειδικά όσοι εργάζονται εντός της κουζίνας, όπως είναι φυσικό και ανθρώπινο, καταναλώνουν μεγάλες ποσότητες νερού και αναψυκτικών, ώστε να ισορροπήσουν τον οργανισμό τους με τις υψηλές θερμοκρασίες που επικρατούν στην κουζίνα.
- (ii) Σε κανένα χωρίο της από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτουν οι συντελεστές που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος και υιοθέτησε αυθαίρετα το ποσοστό 30% φύρας γενικώς και αορίστως στο φαγητό. Δεν προκύπτει αν έχει λάβει υπόψη του τη φύρα που προκύπτει λόγω απώλειας υγρών του προϊόντος και ειδικότερα:

Φύρα που προκύπτει λόγω απώλειας υγρών του προϊόντος: Στα τιμολόγια των προμηθευτών του καταγράφεται η ποσότητα του κρέατος που αγοράζει η επιχείρησή του, όταν αυτό ζυγίζεται στον προμηθευτή - κρεοπώλη. Όμως, από τη στιγμή που θα τοποθετηθεί στην συσκευασία/σακούλα του προμηθευτή το κρέας που αγόρασε μέχρι τη στιγμή που θα έρθει στην επιχείρησή του, αυτό χάνει ένα μέρος του βάρους του λόγω απώλειας υγρών. Χαρακτηριστικό είναι ότι στις σακούλες με τα προϊόντα που έχει αγοράσει το κρέας έχει και «ζουμί», από το οποίο πρέπει να το καθαρίσουμε πριν το τοποθετήσουμε στο ψυγείο.

Φύρα που προκύπτει λόγω απώλειας υγρών του προϊόντος κατά την παραμονή του στο ψυγείο: όσο το κρέας δεν τοποθετείται για ψήσιμο, αλλά παραμένει στο ψυγείο, εξακολουθεί να χάνει υγρά. Το ποσοστό απώλειας είναι ακόμα μεγαλύτερο στα μαριναρισμένα προϊόντα, όπως το κρέας που χρησιμοποιείται για το γύρο, αφού το αλάτι έχει την ιδιότητα να κάνει το κρέας να χάνει τα υγρά του.

Φύρα καθαρισμού: ο έλεγχος δεν υπολόγισε καθόλου φύρα που προκύπτει κατά την επεξεργασία του κρέατος, η οποία γίνεται από την επιχείρησή του. Όλα τα προϊόντα της επιχείρησής του είναι χειροποίητα και παρασκευάζονται από το προσωπικό της. Δεν αγοράζει δηλαδή έτοιμο κομμένο γύρο, αλλά αγοράζει μπουτί χοιρινό, το οποίο στη συνέχεια κόβεται και καθαρίζεται από υπαλλήλους της επιχείρησής του, μαρινάρεται και εν τέλει τοποθετείται στη σουβλά το ένα κομμάτι πάνω από το άλλο και ψήνεται συνεχόμενα για πολλές ώρες. Για να μπορεί να κοπεί στη συνέχεια ο γύρος κατά το ψήσιμο, γίνεται τεμαχισμός του κρέατος πριν τοποθετηθεί προς ψήσιμο, ώστε να είναι ομοιόμορφο και να κόβεται με περισσότερη ευκολία από τον

ψήστη. Εν προκειμένω ο έλεγχος δεν υπολόγισε καθόλου φύρα καθαρισμού στον χοιρινό γύρο, η οποία εκτιμάται τουλάχιστον σε ποσοστό 5%.

Φύρα από κεράσματα: Ο έλεγχος αγνόησε ότι η επιχείρησή του εφαρμόζει πολιτική κερασμάτων.

Φύρα από επιστροφή προϊόντων: Δεν εκτιμήθηκε καθόλου η φύρα που προκύπτει από προϊόντα που έχει παρασκευάσει η επιχείρησή του, τα οποία όμως εν τέλει δεν πουλήθηκαν είτε γιατί έκανε λάθος ο μάγειρας στην παραγγελία, οπότε επιστράφηκε το προϊόν, είτε επειδή η παραγγελία καθυστέρησε να σερβιριστεί, επομένως ο πελάτης δεν παρέλαβε κάποιο από τα προϊόντα που είχε παραγγείλει.

Φύρα που προκύπτει λόγω απώλειας υγρών του προϊόντος κατά την παραμονή του στο ψυγείο: Ομοίως, όπως και στην περίπτωση του γύρου, το κοτόπουλο σουβλάκι όσο μένει στο ψυγείο, χάνει μέρος των υγρών του. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το σουβλάκι είναι αλατισμένο και μαριναρισμένο από τους ίδιους.

Το ποσοστό φύρας 40% που έχει κατά καιρούς ληφθεί υπόψη σε αποφάσεις της ΔΕΔ (ενδεικτικά ΔΕΔ 527/2023, 3623/2022) για επιχειρήσεις ψητοπωλείου, όπως η δική του, το οποίο (ποσοστό) στηρίζεται στο έγγραφο «Εργαλεία κοστολόγησης στο κλάδο της εστίασης» που έχει αναρτηθεί στον ιστότοπο του Επιμελητηρίου Κυκλάδων, αναφέρεται μόνο σε προϊόντα τυποποιημένου γύρου, δηλαδή εφαρμόζεται σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που αγοράζουν έτοιμο, κομμένο και μαριναρισμένο το γύρο που πωλούν στους πελάτες της. Στην περίπτωση του ο γύρος, όπως και όλα τα προϊόντα της επιχείρησής του, είναι χειροποίητα, παρασκευάζονται από την επιχείρησή του, η οποία προβαίνει στην επεξεργασία τους. Συνεπώς, το ποσοστό φύρας στο γύρο της επιχείρησής του είναι ακόμα μεγαλύτερο από το 40% που έχει λάβει υπόψη του το Επιμελητήριο Κυκλάδων και ο έλεγχος.

Τα ποσοστά φύρας που ζητά έχουν υπολογιστεί μετριοπαθώς και είναι ακόμα μικρότερα σε σχέση με τα ποσοστά φύρας που παρουσιάζονται στην πραγματικότητα.

Στην ως άνω υπεύθυνη δήλωσή του υπολόγισε ποσοστό φύρας 30% ως έναν γενικό και κατά προσέγγιση υπολογισμό, χωρίς να λάβει υπόψη την απώλεια υγρών κατά το ψήσιμο, την απόκλιση γραμμαρίων ανά εργαζόμενο και για το μη πωληθέν έτοιμο προϊόν, χωρίς να συνεκτιμήσει τα ακόλουθα ποσοστά φύρας: τη φύρα λόγω επιστροφής της παραγγελίας εξαιτίας καθυστέρησης-λάθος ψήστη, τη φύρα από καθαρισμό, τη φύρα λόγω απώλειας υγρών του προϊόντος και τη φύρα λόγω παραμονής του προϊόντος στο ψυγείο. Συνεπώς, είναι παντελώς αυθαίρετη και διαστρεβλωτική η κρίση του ελέγχου ότι δήθεν στην ως άνω υπεύθυνη δήλωσή του συνυπολογίστηκαν όλες οι φύρες που ανέφερε και στο υπόμνημά του, αφού από τα παραπάνω αποδείχθηκε ότι στην υπεύθυνη δήλωσή του παρέλειψε σημαντικά είδη φύρας σε σχέση με αυτά που επικαλέστηκε στο υπόμνημά του.

Ως εκ τούτου, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι λοιπές απώλειες που υφίσταται το κρέας, το ψάρι, τα θαλασσινά, τα οποία δεν υφίστανται μόνο απώλεια υγρών κατά το ψήσιμο, αλλά υφίστανται και απώλεια υγρών από την αγορά τους μέχρι και το στάδιο επεξεργασίας τους, πριν τοποθετηθεί δηλαδή για ψήσιμο, όπως επιβεβαιώνεται από τις παραδοχές άλλων αποφάσεων της ΔΕΔ, αλλά και από τη κοινή πρακτική.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως προφανώς αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν, η μη διάθεση παραχθειςών ποσοτήτων, ως ζημία ουσιαστικά λόγω απομείωσης, η φυσική απομείωση («φύρα») και η τυχόν δωρεάν διάθεση προϊόντων της επιχείρησης στο προσωπικό της ή σε μέλη της οικογένειας του φυσικού προσώπου-φορέα της ή ακόμα και σε πελάτες υπάγεται στην έννοια των «γεγονότων» που αφορούν στην εκάστοτε επιχείρηση, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων).

β) Στην προκειμένη περίπτωση ωστόσο ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει με συγκεκριμένο τρόπο, **με αναφορά σε συγκεκριμένους αριθμούς**, το πώς οι ως άνω ισχυρισμοί του συντρέχουν στην περίπτωση του, προσκομίζοντας παράλληλα αποδεικτικώς και συγκεκριμένα σχετικά έγγραφα. Ειδικότερα, δε συγκεκριμενοποιεί το αν, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς προκύπτει ουσιώδης («σημαντική») απόκλιση μεταξύ της προσδιορισθείσας από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου και της πραγματικής, σύμφωνα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπό κρίση περίπτωσης, απομείωσης, καθώς και (κυρίως) το **μέγεθος** της απόκλισης, ούτε και τις **ακριβείς ποσότητες** και κυρίως τις **ακριβείς αξίες** των τυχόν δωρεάν διατεθέντων προϊόντων της επιχείρησής του ούτε και εξειδικεύει το πώς οι ιδιαιτερότητες της λειτουργίας της επιχείρησής του και ο τυχόν διαφορετικός τρόπος παρασκευής των προσφερόμενων πιάτων σε σχέση με άλλες αντίστοιχες επιχειρήσεις επηρεάζει (προφανώς μειωτικά) τα αποτελέσματα της επιχείρησης, ενώ εξάλλου δεν προσκομίζει αποδεικτικώς και συγκεκριμένα στοιχεία (έγγραφα, π.χ., μεταξύ άλλων, πρωτόκολλα καταστροφής εμπορευμάτων, λαμβανομένης μάλιστα υπόψη της ιδιαίτερης φύσης των υπό κρίση εμπορευόμενων από τον προσφεύγοντα ειδών, που απαιτούν την τήρηση ειδικής διαδικασίας καταστροφής) προς τεκμηρίωση (πλήρη απόδειξη) των ισχυρισμών του, δεδομένων μάλιστα και των ιδιαίτερων (αυξημένων) απαιτήσεων τεκμηρίωσης των γεγονότων που αφορούν στην εκάστοτε επιχείρηση, οι οποίες τίθενται με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5-7 ν. 4308/2014 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2023)) -πολλώ μάλλον που οι μη διατεθείσες ποσότητες παραχθέντων προϊόντων, όπως και η φύρα, ως ζημία ουσιαστικά (λόγω απομείωσης), επηρεάζουν ευθέως τα αποτελέσματα της επιχείρησης (όπως άλλωστε και οι τυχόν δωρεάν διατεθείσες ποσότητες)-, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι σχετικοί ισχυρισμοί του.

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως προφανώς αόριστος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Εν προκειμένω ο έλεγχος δεν προέβη σε έλεγχο εισροών και εκροών της επιχείρησής του, αλλά προχώρησε στον διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, λαμβάνοντας ως δεδομένη τη διαφορά εισοδήματος που εντόπισε με την κατά τα ανωτέρω εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ωστόσο με βάση των ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 ν. 1642/1986 και των ταυτόσημου περιεχομένου διατάξεων του άρθρου 48 ν. 2859/2000 ο προσδιορισμός των

ακαθαρίστων εσόδων από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος δεν είναι δεσμευτικός για τον προσδιορισμό των εκροών στον ΦΠΑ και επομένως πρέπει ο έλεγχος να διατυπώνει αυτοτελή κρίση για τον προσδιορισμό τόσο των εκροών στον ΦΠΑ όσο και των εισροών, η διαπίστωση δε αυτή αποτελεί θέση της θεωρίας καθώς και πάγιο νομολογιακό δεδομένο.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ευχερέστατα ότι ο έλεγχος δεν προσδιόρισε αυτοτελώς και εκφέροντας νέα αιτιολογημένη κρίση περί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του, καθώς και του ύψους των φορολογητέων εκροών, αλλά αντίθετα υιοθέτησε δίχως άλλο τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ως εκ τούτου ο προσδιορισμός αυτός είναι μη νόμιμος.

β) Εξάλλου, η από 19.12.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είναι πανομοιότυπη ως προς το περιεχόμενο με την από 19.12.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ. Ο σε βάρος του καταλογισμός ΦΠΑ δεν προέκυψε λόγω ειδικού ελέγχου στην φορολογία ΦΠΑ, αλλά προέκυψε κατόπιν της υιοθέτησης όλων των πορισμάτων του ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, αλλά και εκείνη του άρθρου 2 παρ. 2.1 τελευταίο εδάφιο της (κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4174/2013 εκδοθείσας) υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. 481/2023/19.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου (19.12.2023)), μέσω μιας ή περισσότερων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») είναι επιτρεπτό κατά νόμον να προσδιορίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση και οι φορολογητέες εκροές μιας επιχείρησης υποκείμενης στο ΦΠΑ.

β) Περαιτέρω, οι φορολογητέες αυτές εκροές, κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενες, προσδιορίζονται σε καθαρά πραγματική βάση, απλώς με έμμεσο τρόπο διαμορφούμενη (με άλλα λόγια στο πλαίσιο «έμμεσων αποδείξεων», ήτοι «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων, συνολικά θεωρουμένων», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), γι' αυτό άλλωστε και στην οικεία νομοθεσία γίνεται λόγος για «μεθόδους (τεχνικές) έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» (ήτοι του πραγματικού γεγονότος του μεγέθους (ύψους) της φορολογητέας ύλης).

γ) Εν προκειμένω, στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./19.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 19.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου προσδιορίστηκαν με έμμεσο τρόπο και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της αρχής-τεχνικής των αναλογιών οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, αυτοτελώς σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος -κάτι που επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι, συναφώς, λήφθηκαν υπόψη (i)

τα διευκρινιζόμενα από την προπαρατεθείσα παρ. Δ΄ της υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ (περί επιμερισμού της προκύψασας διαφοράς κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές), δεδομένου ότι στη σελ. 48 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./19.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 19.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου αναφέρεται ότι «Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., το οποίο προέβλεπε συντελεστή ΦΠΑ 24% για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017 και με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες το σύνολο των φορολογητέων εκροών έχει υπολογιστεί με συντελεστή 24%, η ανωτέρω διαπιστωθείσα διαφορά θα προστεθεί στις φορολογητέες εκροές με φορολογικό συντελεστή 24% βάσει αρχικής δήλωσης 4^{ου} τριμήνου και θα προκύψουν οι τελικές εκροές ελέγχου [...]

», και (ii) το γεγονός ότι οι προκύψασες στη φορολογία εισοδήματος λογιστικές διαφορές δεν επηρέαζαν το ΦΠΑ (όπως σαφώς συνάγεται από το ότι δε γίνεται καμιά αναφορά γι' αυτές στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./19.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 19.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου)-, στο πλαίσιο δε αυτό είναι αδιάφορο, ως συμπτωματικό, το γεγονός ότι οι προσδιορισθείσες κατ' αυτόν τον τρόπο φορολογητέες εκροές ταυτίζονται με τα προσδιορισθέντα κατ' εφαρμογή της ίδιας αυτής μεθόδου ακαθάριστα έσοδά της στη φορολογία εισοδήματος.

Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 19.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επί των οποίων εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β΄ ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 18.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) της κάτωθι πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	.../2023	19.12.2023	19.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

και β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
2	/2023	19.12.2023	19.12.2023	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	2.514,45 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	1.257,23 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	68,19 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>3.839,87 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./19.12.20233 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	21.719,76 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	10.859,88 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>32.579,64 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>830,29 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./19.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.