



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 08/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: **1191**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με έδρα της ατομικής του επιχείρησης τη, κατά των με αριθμ. ... και .../07-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018 και 2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

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

Επί της από **05-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ./07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 27.182,23€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 13.591,12€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.389,75€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 44.375,17€.

Με την αριθμ./07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 23.208,74€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 11.604,37€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.541,47€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 38.354,58€.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει της με αριθμ. .../09-03-2023 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση έτη, διαπιστώθηκαν δαπάνες ύψους 32.547,27 € για το φορολογικό έτος 2018 και 28.823,05€ για το φορολογικό έτος 2019, που αφορούν σε αγορές αγαθών άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και ως εκ τούτου, κατά τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, κρίθηκαν ως μη εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Επιπλέον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο με τις γενικές διατάξεις, αξιοποιήθηκαν πληροφορίες και στοιχεία που διέθετε η φορολογική αρχή και εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014, όπου διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του

προσφεύγοντα στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Η διαπίστωση αυτή σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τόσο κατά το έτος 2018, όσο και κατά το έτος 2019, ο προσφεύγων είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων, για τις οποίες εκδόθηκαν οι με αριθ. .../2018, .../2018, .../2019, .../2019 και .../2019 πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, κρίθηκε αναγκαίος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022). Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκαν στο ύψος των 222.323,09€ και τα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2019 στο ύψος των 260.875,10 €, ενώ το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκε για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, στο ύψος των 78.208,30€ και 68.782,99 €, έναντι δηλωθέντων με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 ζημιών ύψους 55.905,43€ και εν τέλει με την από 05/04/2023 υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση για το έτος αυτό, ζημιών ύψους 35.862,98€ και δηλωθέντων ζημιών ύψους 1.851,43€, για το φορολογικό έτος 2019. Παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές για τα υπό κρίση έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και τις επαληθεύσεις με βάση τις γενικές διατάξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../05-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Ως προς την απόρριψη έκπτωσης δαπανών που υπερβαίνουν τα 500,00€ λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής:

α. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Αντίθεση του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 στην αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος), στην αρχή της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) – Εσφαλμένη εκτίμηση περί της γνησιότητας και της εξόφλησης των δαπανών που απορρίφθηκαν από την έκπτωση.

β. Επικουρικώς, παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Εσφαλμένη εφαρμογή άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 σε δαπάνες που δεν υπερβαίνουν αυτοτελώς το ύψος των πεντακοσίων (500,00) ευρώ.

2. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή, πλάνη περί τα πράγματα για τις προϋποθέσεις εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης (αρ. 28 παρ. 1 περ. β' και 28 παρ. 2 Ν. 4172/2013).

3. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία των συγκεκριμένων τεχνικών για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας (αρ. 27 παρ. 1 περ. δ' Ν. 4987/2022).

4. ΟΛΩΣ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΩΣ – Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Πλάνη περί τα πράγματα ως προς τις ουσιαστικές παραδοχές του ελέγχου:

- ως προς τις πρώτες ύλες που προμηθεύτηκε η επιχείρηση
- ως προς τις τιμές των προϊόντων που πωλούσε
- τη γενική φύρα
- τη μετατροπή των ποσοτήτων πρώτης ύλης σε μονάδες πωλούμενων προϊόντων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α'167/23-07-2013), ορίζεται ότι : «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος...»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του ν. 4172/2013**: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα...»

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

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν.4172/2013**, ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:
α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους,

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

γ), δ), ε), στ), ζ), η), θ), ι), ια)

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ)».

Επειδή με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί

να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).....».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2-6-2014 παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα ορίζεται ότι : «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι....

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 07/12/2023 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, ποσά ύψους 32.547,27 € για το φορολογικό έτος 2018 και 28.823,05€ για το φορολογικό έτος 2019, που αφορούν σε αγορές αγαθών άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 4-7 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, διότι η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή απέρριψε τις ειδικά αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος δαπάνες, κατ'εφαρμογή του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013, πλην όμως η κρίση αυτή είναι εσφαλμένη για το σύνολο των δαπανών που απορρίφθηκαν, επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας του φόρου, της φορολογικής ισότητας και της αναλογικότητας ερμηνείας της διάταξης του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013, οι δαπάνες αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του, εκτός αν αποδειχθεί ότι αφορούν συναλλαγές πραγματικές και όχι εικονικές (μαχητό τεκμήριο). Πράγματι είναι αληθές ότι τα επίδικα παραστατικά των δύο ελεγχόμενων χρήσεων 2018 και 2019 δεν έχουν εξοφληθεί με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, αλλά με μετρητά, ωστόσο όμως αποδεικνύεται πέρα από κάθε αμφιβολία ότι έχουν πράγματι εξοφληθεί στο σύνολό τους. Ειδικότερα, προκύπτει ότι οι σχετικές συναλλαγές είναι πραγματικές και όχι εικονικές, αφού: α) οι εκδότες των στοιχείων είναι υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα που ασκούν πράγματι την οικεία επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ περαιτέρω από το σύνολο των παραστατικών που έχει καταχωρίσει στα βιβλία εξόδων του συνάγεται με ασφάλεια ότι έχει συχνά συναλλαγές μαζί τους, β) η επιχείρησή του πράγματι προμηθεύτηκε τα σχετικά αγαθά, αφού ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί την απόκτησή τους, δοθέντος ότι τα λαμβάνει υπόψη του στη συνέχεια κατά την εφαρμογή της σχετικής έμμεσης μεθόδου ελέγχου.

Επειδή με το άρθρο 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την εκπαισιμότητα των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 των μη εκπιπτόμενων δαπανών, αφού ο κανόνας είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει.

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013, με το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, επιδιώκεται η δημιουργία μιας δίκαιης βάσης αναδιανομής του εισοδήματος, μιας σταθερής πηγής χρηματοδότησης των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών και, παράλληλα, η δημιουργία ενός Κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη προκειμένου να θεμελιωθούν οι συνθήκες εμπιστοσύνης και σταθερότητας στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον

και να τεθούν οι προϋποθέσεις ώστε η φορολογική διοίκηση να μπορεί να αντιμετωπίσει τη μεγαλύτερη πηγή οικονομικής αδικίας που είναι η φοροδιαφυγή.

Επειδή, ακολούθως, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4446/2016, υπό το Κεφάλαιο Β', εκτίθενται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ - ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ Κεντρική δέσμευση της κυβέρνησης είναι η ανάληψη πρωτοβουλιών που θα ανατάξουν την εθνική οικονομία...και θα συμβάλλουν στην αντιμετώπιση χρόνιων παθογενειών που αποστέρησαν δημόσια έσοδα.... Στο πιο πάνω πλαίσιο, στόχος του νομοσχεδίου είναι η δημιουργία μιας συγκροτημένης δέσμης υποχρεώσεων και δικαιωμάτων μεταξύ πολιτών και επιχειρήσεων, αναφορικά με τη διενέργεια ηλεκτρονικών συναλλαγών. Εισάγονται μέτρα διεύρυνσης της αποδοχής ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής από τις επιχειρήσεις, ώστε η χώρα να ωφεληθεί από τις ευρωπαϊκές τεχνολογικές και κανονιστικές εξελίξεις στον τομέα των ηλεκτρονικών πληρωμών και να ανακτήσει το χαμένο έδαφος των προηγούμενων ετών. Η εν λόγω νομοθετική πρωτοβουλία ανταποκρίνεται επιπλέον σε ένα διαρκές αίτημα της αγοράς και των θεσμικών φορέων της, εξορθολογίζοντας τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν μεταξύ των παρόχων υπηρεσιών πληρωμών που παρέχουν υπηρεσίες στην Ελλάδα (τράπεζες, ιδρύματα πληρωμών, ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος), αίροντας στρεβλώσεις πολλών ετών. Επιπρόσθετα, το νομοσχέδιο δημιουργεί ένα συνεκτικό μηχανισμό για τη συνεχή τροφοδότηση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με τα στοιχεία των ηλεκτρονικών συναλλαγών των επιχειρήσεων, διά μέσου των παρόχων υπηρεσιών πληρωμών του Ν. 3862/2010 (εγχώριων ή αλλοδαπών) που δραστηριοποιούνται νομίμως στη χώρα, ώστε να καταστεί ευχερέστερη η διασταύρωση των στοιχείων συναλλαγών των επιχειρήσεων. Το μέτρο θα επιτρέψει ... τον προσδιορισμό των εσόδων των επιχειρήσεων και τον εντοπισμό ενδεχόμενης φοροδιαφυγής.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος κατοχυρώνεται η προσωπική και οικονομική ελευθερία ως ατομικό δικαίωμα. Ειδικότερη εκδήλωση αυτής της ελευθερίας αποτελεί η επαγγελματική ελευθερία, δηλαδή η ελευθερία επιλογής και άσκησης ορισμένου επαγγέλματος, ως αναγκαίου στοιχείου της προσωπικότητας του ατόμου. Στην ελευθερία αυτή μπορεί ο νόμος να επιβάλλει περιορισμούς για λόγους δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος (ΣτΕ 1964/2016, 4569/2015 7μ.), οι οποίοι, σε κάθε περίπτωση, πρέπει να τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο και τον χαρακτήρα της ρυθμιζόμενης δραστηριότητας, να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τον νομοθέτη σκοπού και να μην είναι δυσανάλογοι, σε σχέση προς αυτόν (ΣτΕ 3372/2015 Ολομ., 2527/2013 Ολομ., 2451/2012 7μ. κ.ά.).

Επειδή, η προϋπόθεση της τμηματικής ή ολικής εξόφλησης αγοράς άνω των 500,00€ για την εκπαιδευτικότητα της επιχειρηματικής δαπάνης, τελεί σε συνάφεια με το αντικείμενο της ρύθμισης και τον επιδιωκόμενο με αυτήν σκοπό πάταξης της φοροδιαφυγής και αύξησης των δημοσίων εσόδων, χωρίς να παρίσταται, και δη προδήλως, απρόσφορο, περιττό ή δυσανάλογο, ώστε να καθιστά αδύνατη ή

ιδιαιτέρως δυσχερή την άσκηση των οικείων οικονομικών δραστηριοτήτων, δεδομένου ότι όσον αφορά τον έλεγχο της προσφορότητας και αναγκαιότητας ενός μέτρου ο νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης για τον καθορισμό των ρυθμίσεων που αυτός κρίνει πρόσφορες και αναγκαίες και, συνεπώς, ο δικαστικός έλεγχος της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας περιορίζεται στην κρίση αν η θεσπιζόμενη ρύθμιση είτε είναι προδήλως απρόσφορη είτε υπερβαίνει προδήλως το απαραίτητο για την πραγματοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο (ΣΤΕ 4569/2015 7μ., 3962/2014 Ολομ. κ.ά.).

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

Επειδή, οι φορολογικές διατάξεις εν γένει και ειδικότερα αυτές, που θεσπίζουν απαλλαγές ή απαλλαγές ή εξαιρέσεις, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ακολουθώντας τη γραμματική ερμηνεία (Σ.τ.Ε. 2243/1963, 3207-3208/1964, 3422/1975, 2989/1980, 3007/1984, 2312/1992, Κ.Λ.Π. – ΚΑΙ Υπ. Οικ. Α. 5911/Πολ. 87/1968) και επειδή κάθε φορολογική διάταξη, θεσπίζουσα κατ' εξουσιοδότηση νόμου και επιτρέπουσα παρεκκλίσεις από τον κανόνα, είναι στενώς ερμηνευτέα (Σ.τ.Ε. 772/1975).

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

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η κρίση του ελέγχου περί απόρριψης 32 τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 9.525,50€ για το έτος 2018 και 24 τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 6.555,80€, για το έτος 2019, η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει αυτοτελώς το ποσό των πεντακοσίων (500,00) ευρώ, αφού δεν αφορούν τμηματική εξόφληση μίας ενιαίας δαπάνης αλλά ολική εξόφληση επιμέρους αυτοτελών δαπανών. Η απόρριψη των δαπανών αυτών στηρίχθηκε στην αιτιολογία ότι *«Καταχωρήθηκαν πολλαπλά τιμολόγια από διάφορους εκδότες/προμηθευτές αξίας εκάστου κάτω των 500,00 ευρώ, ληφθέντα την ίδια ημέρα και ώρα, προκειμένου να αποφεύγεται η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.»* Πλην όμως, η κρίση αυτή είναι εσφαλμένη προεχόντως λόγω παραβίασης του ουσιώδους διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακρόασης

κατά το αρ. 28 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. Ειδικότερα, στο με αριθ. .../20-09-2023 (αριθ. πρωτ. .../20-09-2023) Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου αναφερόταν μεν η ημερομηνία, ο αριθμός, ο εκδότης, η καθαρή αξία και ο αναλογούν Φ.Π.Α. των επίδικων παραστατικών, αλλά δεν αναφερόταν η ώρα έκδοσης αυτών, με αποτέλεσμα να μη δύναται να ελεγχθεί εάν πράγματι η ώρα ήταν ίδια και το σημείωμα να πάσχει εκ του λόγου αυτού από έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας, όπως αναλυτικά προέβαλε στο με αριθ. πρωτ./30-10-2023 υπόμνημα απόψεών του κατά το αρ. 28 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. Ακολούθως, στην επίδικη Έκθεση Ελέγχου εκτέθηκε για πρώτη φορά η ώρα έκδοσης συγκεκριμένων (όχι όλων) των επίδικων παραστατικών, εξ ου συνομολογείται έμμεσα από τον έλεγχο ότι το στοιχείο αυτό ήταν πράγματι αναγκαίο για την επάρκεια της αιτιολογίας του σημειώματος ελέγχου.

Επειδή, με βάση τη σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος, προκύπτει κατακερματισμός των φορολογικών στοιχείων ανά ημέρα, ενδεικτικά την **27.04.2018** έχουν εκδοθεί δύο φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα τα ... και, καθαρής αξίας 382,38€ και 463,96€, την **23.05.2018**, έχουν εκδοθεί τρία φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα τα ..., ... και, καθαρής αξίας 397,49€, 120,30€ και 119,34€, την **05.07.2018** δύο φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα τα ... και, καθαρής αξίας 445,33€ και 115,89€, την **12.07.2018**, έχουν εκδοθεί τρία φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα τα ..., και, καθαρής αξίας 416,25€, 438,16€ και 240,02€, ενώ η ίδια τακτική ακολουθείται και σε άλλες μέρες, πρακτική που φαίνεται να έγινε με σκοπό η αξία τους να μην υπερβαίνει το όριο των πεντακοσίων ευρώ, ώστε να αποφευχθεί η εξόφληση με τραπεζικό μέσο. Από τα παραπάνω ενδεικτικώς αναφερόμενα τιμολόγια προκύπτει, ότι οι αριθμοί έκδοσής τους είναι συνεχόμενοι για κάθε ίδια ημέρα, κάτι που καταφανώς αποδεικνύει ότι αυτά έχουν εκδοθεί την ίδια ώρα, για κάθε ημέρα. Το γεγονός ότι στο με αριθ. .../20-09-2023 (αριθ. πρωτ./20-09-2023) Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου δεν αναφερόταν η ώρα έκδοσης αυτών δεν αποτελεί λόγο ακύρωσης των πράξεων, διότι από τα ουσιαστικά στοιχεία αυτών, ήτοι, την ημερομηνία, τον αριθμό, τον εκδότη, την καθαρή αξία και τον Φ.Π.Α. των επίδικων παραστατικών ο προσφεύγων είχε πλήρη γνώση των δαπανών που απορρίφθηκαν και δεν αποστερήθηκε του δικαιώματος του να προβάλλει οποιοδήποτε ισχυρισμό.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς :

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα

μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

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

Επειδή, ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4987/2022, εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, με την **Ε. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής: «1.Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα:

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

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

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013».

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζονται τα εξής :«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 ...

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν :α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. ...

... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που

αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύνатаι να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2016/31.01.2020** εγκύκλιο με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίστηκε ότι: « Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

....B. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

.... Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις,

επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. ...».

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.....»

Επειδή, στο **άρθρο 28 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, περαιτέρω, στο **άρθρο 64 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, ακολούθως, στο **άρθρο 65 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει τα εξής : Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από πιτσαρία, με παροχή σερβιρίσματος στην παραλιακή οδό Στα πλαίσια του ελέγχου, ζητήθηκαν :

α) τιμοκατάλογοι των ειδών για τα έτη 2018 και 2019 στους οποίους να εμπεριέχεται το καθαρό βάρος αυτών, ανά μερίδα, β) το σύνολο των εκδοθέντων από τις Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές με αριθμό μητρώου,,,, αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για το διάστημα 10 έως 20 Αυγούστου κάθε ελεγχόμενου έτους (2018 και 2019), γ) λοιπά παραστατικά εσόδων (τιμολόγια πώλησης), δ) όλα τα παραστατικά αγορών – δαπανών, ε) τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης δαπανών άνω των 500,00 ευρώ, στ) Καταστάσεις μισθοδοσίας, ζ) Μητρώο παγίων της επιχείρησης, η) το ποσοστό φύρας για κάθε είδος (απώλεια βάρους μεταξύ ωμής και ψημένης μερίδας/είδους) καθώς και τη φύρα από κάθε αιτία για τα είδη της επιχείρησης και θ) υπεύθυνη δήλωση περί ακριβών αντιγράφων των πρωτοτύπων των προσκομισθέντων στοιχείων. Ο προσφεύγων, ανταποκρίθηκε εν μέρει στην ανωτέρω πρόσκληση προσκομίζοντας τιμοκαταλόγους, μέρους των τιμολογίων αγορών/δαπανών, καταστάσεις μισθοδοσίας και μητρώο παγίων. Δεν προσκόμισε τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τα τιμολόγια πώλησης, τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης και υπεύθυνη δήλωση περί ακρίβειας αντιγράφων των πρωτοτύπων των προσκομισθέντων στοιχείων, ενώ δεν παρείχε πληροφορίες σχετικά με το καθαρό βάρος ανά μερίδα, την απώλεια βάρους και τα ποσοστά φύρας ανά είδος.

Ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου των εργασιών, δεδομένου ότι για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1β' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθότι, ο προσφεύγων υπέπεσε κατά τα έτη αυτά σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις οποίες εκδόθηκαν οι με αριθ. .../2018, .../2018, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 και οι με αριθμ. ..., ... και/2019 πράξεις επιβολής προστίμων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 και επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022. Παράλληλα για τα ελεγχόμενα έτη, διαπιστώθηκε ότι πληρείται και η προϋπόθεση της παρ. 2 του ως άνω άρθρου, καθόσον οι προσωπικές του δαπάνες για τα έτη αυτά, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Συγκεκριμένα από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από την ΠΟΛ. 1033/2014, το οικογενειακό εισόδημα και οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης παρουσιάζονται αναλυτικά στους παρακάτω πίνακες :

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0, 04	1,14
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-39.271,08	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,00	1,14

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1,14	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ Ή ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ (ΚΩΔ 735, 736)	967,74	
ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΩΔΙ 727, 728	1.130,00	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ		
ΔΑΠΑΝΕΣ ΟΤΕ (ΠΟΛ 1033)	1.681,97	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ (ΠΟΛ 1033)	2.049,96	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΩΔ. 049, 050		416,55
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	5.829,67	416,55
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	6.246 22	

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2019	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ ΚΩΔ. 617	840,00	
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,03	1,86
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ, ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-1.851,43	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,00	1,86
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1,86	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2019	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΚΩΔ, 727, 728)	1.720,00	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΟΤΕ ΠΟΛ 1033)	2.009 95	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ (ΓΙΟΛ 1033)	3.576,19	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΩΔ. 0491 050	338,00	249,81
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	7.644,14	249, 81
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	7.893,95	

Κατόπιν εξέτασης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων – στοιχείων) της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο έλεγχος επέλεξε τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως ενδεδειγμένης βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης. Ειδικότερα ο έλεγχος, αξιοποιώντας στοιχεία κόστους με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου και τρίτων πηγών προσδιόρισε τον όγκο του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος

με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Δεδομένου ότι, η τιμή πώλησης κάθε είδους ήταν γνωστή από τον σχετικό τιμοκατάλογο που προσκόμισε, ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων με την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου, μέσω της διερεύνησης της ποσότητας της κατά περίπτωση πρώτης ύλης που αναλώθηκε στα υπό κρίση έτη και η οποία (α' ύλη) αποτελεί βασικό συστατικό για την παρασκευή όλων των ειδών. Συγκεκριμένα ο έλεγχος κατέγραψε τα πωληθέντα είδη, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 18-31 της οικείας έκθεσης εισοδήματος σε 10 βασικές κατηγορίες: Πρωινό, σνακ, ορεκτικά, πίτσες, μακαρονάδες, κρεατικά, θαλασσινά, επιδόρπια, ροφήματα και ποτά. Ειδικότερα :

Για την κατηγορία **πρωινό** που περιλαμβάνει ομελέτες, γιαούρτι, pancakes και τοστ, όρισε ποσοστό απώλειας που κυμαίνεται από 10-40%, με ελάχιστο στα είδη τοστ και pancakes και μέγιστο στο είδος ομελέτα. Επιπλέον, για τις ομελέτες θεωρήθηκε ότι για την παρασκευή ενός πιάτου απαιτούνται 5 αυγά με τιμή πώλησης στη χαμηλότερη τιμή. Όλες οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **Σνακ**, που περιλαμβάνει club sandwich, berger, hot dog, κοτομπουκιές με πατάτες και φρουτοσαλάτα, ο έλεγχος, όρισε ποσοστό απώλειας που κυμαίνεται από 20-45%, με ελάχιστο στο είδος club sandwich και ανώτερο στα λοιπά είδη. Ειδικότερα για το πωληθέν είδος «κλαμπ σάντουιτς» προσδιορίστηκε ότι για ένα κλαμπ χρειάζονται 3 φέτες σε κάθε μερίδα. Για το πωληθέν είδος « burger», το βάρος κάθε μερίδας από μπιφτέκι προσδιορίστηκε στα 200 γραμμάρια, καθώς αυτό αποτυπωνόταν ως βάρος ανά τεμάχιο στα τιμολόγια αγοράς. Από την καταμέτρηση των προμηθειών βρέθηκαν αγορές σε ψωμί για χάμπουργκερ 572 τεμάχια, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε τα διατεθέντα σε 435 μερίδες βάσει της αγορασθείσας ποσότητας μπιφτέκια που προμηθεύτηκε. Ομοίως, και για το είδος «hot dog», προσδιόρισε τα διατεθέντα σε 130 μερίδες βάσει της ποσότητας από λουκάνικα που προμηθεύτηκε. Όλες οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **ορεκτικά**, που περιλαμβάνει διάφορες σούπες, είδη ψωμιού, σαλάτες, λαχανικά σχάρας, μανιτάρια, πατάτες τηγανητές και διάφορα είδη τυριών, ο έλεγχος όρισε ποσοστό απώλειας σε ποσοστά που κυμαίνονται από 20-50%, με ελάχιστο στα είδη σούπες, λαχανικά ψητά, είδη τυριών και ανώτερο στις σαλάτες και στις τηγανητές πατάτες. Για το είδος αγγουροντομάτα οι μερίδες προσδιορίστηκαν από τις ποσότητες ντομάτας και αγγουριού που καταμετρήθηκαν. Δεν υπολογίστηκαν οι ποσότητες των υπόλοιπων ειδών που περιλαμβάνονται στο πιάτο (κρεμμύδι, πιπεριά, κλπ). Για το είδος «caesars salad» οι μερίδες προσδιορίστηκαν από τις ποσότητες μαρουλιού που καταμετρήθηκαν, ορίζοντας τη φύρα στο 50%, καθώς το μαρούλι χρησιμοποιείται και σε άλλα σκευάσματα. Δεν υπολογίστηκαν οι ποσότητες των υπόλοιπων ειδών που περιλαμβάνονται στο πιάτο (κρεμμύδι, πιπεριά, κλπ). Για το είδος Τζατζίκι οι μερίδες προσδιορίστηκαν από τις ποσότητες γιαουρτιού που καταμετρήθηκαν. Δεν υπολογίστηκαν οι ποσότητες των υπόλοιπων ειδών

που περιλαμβάνονται στο πιάτο (αγγούρι, σκόρδο, κλπ). Για το είδος "λαχανικά σχάρας» οι μερίδες προσδιορίστηκαν από τις ποσότητες κολοκυθιών που καταμετρήθηκαν, ενώ δεν υπολογίστηκαν οι ποσότητες των υπόλοιπων ειδών που περιλαμβάνονται στο πιάτο (λοιπά λαχανικά, κλπ). Για το είδος «μπουρεκάκια μελιτζάνας» οι μερίδες προσδιορίστηκαν από τις ποσότητες μελιτζάνας που καταμετρήθηκαν. Για το είδος «πατάτες τηγανιτές», ο έλεγχος προσδιόρισε τη φύρα στο 50% θεωρώντας ότι σημαντική ποσότητα χρησιμοποιήθηκε ως συνοδευτικό σε άλλα πιάτα. Όλες οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **πίτσες**, που περιλαμβάνει διάφορα, είδη πίτσας (μαργαρίτα, χωριάτικη, τέσσερις εποχές, σπέσιαλ, πίτσα γίγας, πίτσα σούπερ γίγας , ο έλεγχος, όρισε ποσοστό απώλειας 20% για όλα τα είδη πίτσας. Καθώς δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο ο τρόπος παρασκευής των σκευασμάτων προς διάθεση, ο έλεγχος χρησιμοποίησε δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων και συνταγές από το διαδίκτυο και προσδιόρισε στα 200 γραμμάρια την ποσότητα από αλεύρι για μια οικογενειακή πίτσα σε 300 γραμμάρια για μια πίτσα γίγας και σε 400 γραμμάρια για μια πίτσα σούπερ γίγας. Όλη η ποσότητα προσδιορίστηκε για λόγους ευκολίας στην πίτσα με την χαμηλότερη τιμή (μαργαρίτα). Οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **μακαρονάδες**, που περιλαμβάνει διάφορα, είδη (ναπολιτέν, μπολονέζ, ταλιατέλες κοτόπουλο, γαριδομακαρονάδα), ο έλεγχος, όρισε ποσοστό απώλειας 20% για όλα τα είδη μακαρονάδας. Η αγορασμένη ποσότητα από μακαρόνια μετατράπηκε όλη σε μακαρονάδα ναπολιτέν, η οποία τιμολογείται στη φθηνότερη τιμή συγκριτικά με τις υπόλοιπες μερίδες μακαρονάδας. Οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **κρεατικά**, που περιλαμβάνει διάφορα, είδη (κοτόπουλο σχάρας, χορινή /μοσχάρισα μπριζόλα, γύρος χοιρινός, σουβλάκι κλπ ο έλεγχος, όρισε ποσοστό απώλειας από 45%-55% για όλα τα είδη. Οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **θαλασσινά**, ο έλεγχος, όρισε ποσοστό απώλειας 40%-50% για όλα τα είδη. Οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **επιδόρπια** (παγωτό, γλυκά), ο έλεγχος, όρισε ποσοστό απώλειας 5% για όλα τα είδη. Οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **ροφήματα** (διάφορους καφέδες, τσάι, γρανίτες, αναψυκτικά, χυμούς και χυμούς φυσικούς κλπ), ο έλεγχος, όρισε ποσοστό απώλειας 10% για όλα τα είδη, εκτός από το φυσικό χυμό πορτοκάλι που όρισε 50%. Ο έλεγχος προσδιόρισε την ποσότητα καφέ ανά ποτήρι σε 20 γραμ. (4 κουταλιές καφέ). Για τους χυμούς του 1 λίτρου προσδιόρισε την απόδοση αυτών σε 3 ποτήρια χυμό ανά συσκευασία. Για τα μπουκάλια νερού λίτρου θεώρησε ότι το 100% της ποσότητας διατίθεται δωρεάν με τους καφέδες. Οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Για την κατηγορία **ποτά** (μπύρες, κρασιά), ο έλεγχος, όρισε ποσοστό απώλειας 5% για όλα τα είδη, εκτός για το είδος βαρέλι μεγάλο και βαρέλι μεγάλο για τα οποία όρισε φύρα 10%. Η τιμή των φιαλών κρασιού με διαφορετικές ετικέτες από αυτές που φαίνονται στον τιμοκατάλογο,

προσδιορίστηκε σύμφωνα με το φθηνότερο είδος του τιμοκαταλόγου. Οι τιμές ορίστηκαν με βάση τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των πωλήσεων, ανά φορολογικό έτος ως εξής:

Φορολογικό έτος 2018				Φορολογικό έτος 2019		
	Συνολική καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική αξία πωληθέντων	Συνολική καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική αξία πωληθέντων
είδη με 24%	203.281,32	48.787,52	252.068,84	50.737,61	12.177,03	64.108,55
είδη με 13%	19.041,77	2.475,43	21.517,20	210.137,49	27.317,87	237.455,36
Συνολική καθαρή αξία	222.323,09	51.262,95	273.586,04	260.875,10	39.494,90	301.564,91

Επειδή, ο προσφεύγων, επικαλείται, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολό τους καθόσον κατ' ορθή εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 28 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 Ν. 4172/2013 δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, δεδομένου ότι ούτε στην επίδικη Έκθεση Ελέγχου, ούτε στις πράξεις επιβολής προστίμου που του κοινοποιήθηκαν δυνάμει του με αριθ. πρωτ./09-10-2023 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου κατόπιν αιτήματός του δεν προσδιορίζεται ο αριθμός των φερόμενων ως μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και η αξία της συναλλαγής στην οποία ανταποκρίνεται καθεμία εξ αυτών, ώστε να δύναται να διακριβωθεί εάν αυτές αρκούν ώστε να καταστήσουν αναξιόπιστο το λογιστικό του σύστημα και αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε κάθε δε περίπτωση, πρόκειται για την τέλεση δύο (2) παραβάσεων κατά το έτος 2018 και τριών (3) παραβάσεων κατά το έτος 2019, καθεμία από τις οποίες αφορά μη έκδοση μεμονωμένου φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή μικρού ύψους. Επιπλέον επικαλείται ότι ο προσδιορισμός των εισοδημάτων και δαπανών στους παρατιθέμενους πίνακες είναι εσφαλμένος τουλάχιστον ως προς τα εξής: i. για αμφότερα τα έτη κακώς αφαιρέθηκε το ποσό της επιχειρηματικής ζημίας από τα εισοδήματα που προέρχονται από άλλες πηγές (π.χ. εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά κτλ.) με δεδομένο ότι η ζημία αυτή ούτε λογιστικά ούτε πραγματικά προκύπτει ότι καλύπτεται από τα λοιπά εισοδήματα, ούτε το φορολογητέο του εισόδημα είναι μηδενικό για τα οικεία έτη, ii. για αμφότερα τα έτη κακώς προσμετρήθηκαν οι δαπάνες που αφορούν τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων, δαπάνες ΟΤΕ και δαπάνες ΔΕΗ, αφού έχουν ήδη προσμετρηθεί στα «διάφορα έξοδα» των δαπανών της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, με αποτέλεσμα να έχουν αξιολογηθεί διπλά από τον έλεγχο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί, περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω των μεμονωμένων παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων οι οποίοι δεν επαρκούν για να καταστήσουν αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα και αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, διότι, από τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και της Ε. 2015/2020, αφενός, δεν ορίζεται ελάχιστο ποσοστό απόκρυψης συναλλαγών για την εφαρμογή των μεθόδων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αφετέρου η πλήρωση της προϋπόθεσης της αδυναμίας των ελεγκτικών επαληθεύσεων για την προσφυγή στις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου καταλαμβάνει την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι, στην περίπτωση που δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία, οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των ΦΗΜ και όταν η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, περιπτώσεις όμως, που δεν συντρέχουν εν προκειμένω, αφού η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου διενεργήθηκε λόγω της πλήρωσης της προϋπόθεσης της περίπτωσης 1β' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου για τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Συνεπώς, η εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης μέσω της μεθοδολογίας των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, θεωρείται αναγκαία, λαμβανομένων υπόψη των επαναλαμβανόμενων περιπτώσεων μη έκδοσης αποδείξεων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, ως προς το σκέλος του ισχυρισμού περί εσφαλμένου προσδιορισμού των εισοδημάτων και δαπανών στους παρατιθέμενους στη σχετική έκθεση εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, πίνακες, αναφέρουμε ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα εισοδήματα, όπως αυτά δηλώθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών και οι πραγματικές δαπάνες όπως τα δεδομένα αυτά διαβιβάστηκαν στην ΑΑΔΕ από τα πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα, τους φορείς εκκαθάρισης συναλλαγών με τη χρήση καρτών πληρωμής, μέσω διαδικτυακής εφαρμογής ασφαλούς συστήματος μεταφόρτωσης αρχείων. Επιπλέον ως προς τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα αφαιρέθηκε το ποσό της επιχειρηματικής ζημίας από τα εισοδήματα που προέρχονται από άλλες πηγές, επισημαίνουμε ότι αλυσιτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός δεδομένου ότι υπάρχουν μηδενικά εισοδήματα από άλλες πηγές και συγκεκριμένα έσοδα από τόκους, μερίσματα της τάξεως των 0,04€ για τον προσφεύγοντα και 1,14€ για τη σύζυγό του για το έτος 2018 και έσοδα από τόκους, μερίσματα ύψους 0,03€ για τον προσφεύγοντα και 1,86€ για τη σύζυγό του για το έτος 2019, τα οποία δεν μπορούν να καλύψουν τις δαπάνες ύψους 6.246,22€ και 7.893,95€, αντίστοιχα. Επειδή, περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι για αμφότερα τα έτη, εσφαλμένα προσμετρήθηκαν οι δαπάνες που αφορούν σε τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων, δαπάνες ΟΤΕ και ΔΕΗ, αφού έχουν ήδη προσμετρηθεί στα διάφορα έξοδα των δαπανών της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αναπόδεικτος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδείξεις

ΟΤΕ και ΔΕΗ, καθώς και αντίγραφα βιβλίου εσόδων εξόδων από τα οποία να αποδεικνύεται ο ως άνω ισχυρισμός.

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολό τους, λόγω ακαταλληλότητας, ασυμβατότητας και αναξιοπιστίας των τεχνικών αυτών στη συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, όπως συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τις εκδοθείσες σχετικές εγκυκλίους, η φορολογική αρχή διαθέτει ευρεία εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με διάφορα μέσα, συγκεκριμένα δε, έχει τη διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζει, μεμονωμένα ή παραλλήλως, μία ή και περισσότερες από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ, προκειμένου να προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Εξάλλου ο εντοπισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μέσω της διασταύρωσης των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και των σχετικών δηλώσεων δεν καθίσταται πάντα ευχερής, καθόσον η πραγματική οικονομική κατάσταση των νομικών προσώπων ή των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι δυνατόν να μην αποτυπώνεται στα ως άνω λογιστικά αρχεία. Στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 4987/2022, αναφέρονται οι τεχνικές ελέγχου (αρχής των αναλογιών, ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά) οι οποίες δύνανται να χρησιμοποιηθούν από τη φορολογική αρχή για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη - τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων. Οι τεχνικές ελέγχου είναι συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές και στηρίζονται στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής Επιστήμης, για την επαλήθευση και την εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών. Η χρησιμοποίησή τους έγκειται στο ότι, με αυτές επιλέγεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, και όχι το αντικείμενο αυτό καθ' αυτό, αφού ληφθεί υπόψη κάθε πρόσφορο, κατά τους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης, στοιχείο για τον προσδιορισμό αυτό. Με τη χρήση των μεθόδων αυτών και υπό την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω ιδιαίτερης μεθοδολογίας, η οποία αξιοποιεί τόσο τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων, όσο και από άλλες πηγές πληροφόρησης.

Επειδή, με τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων, ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν δύναται

να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. Το γεγονός ότι η επιχείρηση έχει εξαιρετικά διευρυμένο εύρος πωλούμενων προϊόντων δεν καθιστά την επιλεγείσα μέθοδο μη συμβατή και αναξιόπιστη καθότι στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της μεθόδου, επέλεξε ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα από όλο το φάσμα της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, προσδιόρισε με βάση τα λογιστικά αρχεία και μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Με βάση τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι προσδιορίστηκε ένα αξιόπιστο ποσοστό φύρας το οποίο σε ορισμένες κατηγορίες ειδών ανέρχεται σε 50% του προϊόντος, δεν τίθεται ζήτημα ακαταλληλότητας της συγκεκριμένης τεχνικής και ο ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τις τιμές πώλησης των προϊόντων :

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι τιμοκατάλογοι στους οποίους στηρίχθηκε ο έλεγχος δεν ίσχυαν κατά τα έτη 2018 και 2019, αλλά κατά τα έτη 2021 και 2022, εκ παραδρομής δεν προσκομίστηκαν αυτοί αντί των ορθών. Ειδικότερα, δυνάμει της με αριθ. πρωτ./24-05-2023 πρόσκλησης κλήθηκε να προσκομίσει τους επίδικους τιμοκαταλόγους, τους οποίους όμως δεν ήταν ευχερές να εντοπίσει, δοθέντος ότι έχουν παρέλθει τέσσερα (4) και πέντε (5) έτη από τότε που τους χρησιμοποιούσε. Κατάφερε να εντοπίσει δύο (2) παλαιότερους τιμοκαταλόγους, για τους οποίους γνώριζε μετά βεβαιότητας ότι αφορούν παρελθούσες χρήσεις, αλλά δεν θυμόταν ποιες ακριβώς. Προκειμένου να μην παρέλθει άπρακτη η ασφυκτική προθεσμία που του είχε ταχθεί με τη σχετική πρόσκληση, προσκόμισε εντέλει αυτούς, πλην όμως δεν προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση ότι τα προσκομισθέντα είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό που προβλήθηκε ενόψει της φορολογικής αρχής, στα πλαίσια του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, η φορολογική αρχή παραθέτει τις παρακάτω παρατηρήσεις:

- «οι τιμοκατάλογοι που προσκομίστηκαν αρχικά, βάσει της με αριθμό πρωτοκόλλου/24-05-2023 πρόσκλησης έχουν την όψη «βιβλίου» που έχει χρησιμοποιηθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα και έχει διαβαστεί από πολλούς πελάτες κατά τη διάρκεια των ετών. Οι γωνίες του καταλόγου έχουν τριφτεί, το σιδεράκι του συρραπτικού με το οποίο έχει γίνει το «δέσιμο» του έχει σημάδια σκουριάς και παρουσιάζει όλες τις φθορές που έχει ένα εγχειρίδιο με χρόνια χρήση. Με το υπόμνημα του, ο ελεγχόμενος υποστηρίζει ότι αυτοί δεν είναι οι τιμοκατάλογοι των χρήσεων 2018 και 2019 αλλά των χρήσεων 2021 και 2022 και προσκόμισε νέους τιμοκαταλόγους χρήσεων 2018 και 2019. Αυτοί, οπτικά, παρουσιάζουν μια εικόνα καινούργιου «βιβλίου» χωρίς καμία φθορά και ότι δεν χρησιμοποιήθηκε από πελάτες καταστήματος εστίασης. οι σελίδες του δείχνουν να είναι τυπωμένες πρόσφατα, οι γωνίες του

βιβλίου δεν έχουν καμία ατέλεια και το σιδεράκι του συρραπτικού για το δέσιμο του καταλόγου είναι εμφανώς καινούργιο και γυαλιστερό. Προς επιβεβαίωση των παραπάνω, παραθέτονται φωτογραφίες αυτών για να είναι εμφανής η σύγκριση» (σελ. 35 και 36 της έκθεσης εισοδήματος).

Περαιτέρω σύμφωνα με την οικεία έκθεση εισοδήματος, πέραν αυτών, ο έλεγχος κατόπιν έρευνας στο διαδίκτυο εντόπισε τον τιμοκατάλογο, ο οποίος έχει αναρτηθεί πριν από 4 χρόνια (2019), όπου προκύπτει ότι οι τιμές που αναγράφονται στον τιμοκατάλογο του διαδικτύου ταυτίζονται με τις τιμές των αρχικών τιμοκαταλόγων που προσκόμισε ο ελεγχόμενος. Επιπλέον προκειμένου να συλλεχθούν περισσότερα στοιχεία επί της εγκυρότητας των τιμοκαταλόγων, ο έλεγχος ανέτρεξε στο αρχείο της υπηρεσίας και συγκεκριμένα στα αρχεία του με αριθμό μητρώου Φ.Η.Μ. που κατασχέθηκαν με την αριθμό 20/2019 κατάσχεση των αρχείων. Το διάστημα για το οποίο έγινε η κατάσχεση των αρχείων ήταν από 26/06/2019 (Ζ ...) έως 31/07/2019 (Ζ). Ο τιμοκατάλογος που προέκυψε από την επεξεργασία των αρχείων αποτυπώνεται στις σελίδες 40-45 της έκθεσης. Από τη αντιπαραβολή των τιμών που προέκυψαν από τα αρχεία .txt με αυτές του τιμοκαταλόγου του προσκόμισε ο ελεγχόμενος μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Ελεγκτικών Διαπιστώσεων δεν προέκυψε ταύτιση των τιμών. Αντίθετα οι παραπάνω τιμές ταυτίζονται με αυτές του τιμοκαταλόγου που είχε προσκομίσει αρχικά ο ελεγχόμενος με την αριθμό πρωτοκόλλου/24-05-2023 πρόσκληση. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ορθά ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα. και λαμβάνει υπόψη του, αυτούς που προσκόμισε αρχικά.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί γενικότερης φύρας μεγαλύτερης, σε σχέση με εκείνη που προσδιόρισε ο έλεγχος, αναφέρουμε ότι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί αντικρούστηκαν επαρκώς από τον έλεγχο, όπως αυτό αναλυτικά αποτυπώνεται στις σελίδες 45-51 της σχετικής έκθεσης εισοδήματος.

Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι ο έλεγχος έκανε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντα για μεγαλύτερο ποσοστό φύρας, αναγνωρίζοντας:

- επιπλέον φύρα 10%, για το είδος ομελέτα, ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 30 σε 40%,
- επιπλέον φύρα 5% για τα είδη berger, hot dog, μπαγκέτα με κοτομπουκιές ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 40 σε 45%,
- επιπλέον φύρα 40%, για το είδος φρουτοσαλάτα, ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 50 σε 90%,
- επιπλέον φύρα 5%, για το είδος σαλάτες, ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 50 σε 55%,
- επιπλέον φύρα 10%, για τα είδη τζατζίκι, λαχανικά σχάρας, ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 20 σε 30%,
- επιπλέον φύρα 10%, για το είδος πίτσα, ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 10 σε 20%,

- επιπλέον φύρα 5-15%, για την κατηγορία κρεατικών, ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 40 σε 45-55%,
- επιπλέον φύρα 10%, για την κατηγορία θαλασσινών, ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 40 σε 50% και
- επιπλέον φύρα 5% για τις μπύρες βαρέλι FIX μεγάλο και βαρέλι μύθος μεγάλο, ως εκ τούτου το τελικό ποσοστό φύρας προσαυξήθηκε από 5 σε 10%.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα σχετικά με τα ακραία καιρικά φαινόμενα που έπληξαν την επιχείρησή του και συγκεκριμένα την κακοκαιρία της 10/07/2019, ο έλεγχος απέδειξε ότι η κακοκαιρία αυτή δεν επηρέασε την επιχείρηση, καθότι από την επεξεργασία των αρχείων txt δεν προέκυψε μεταβολή ή μετάπτωση στους ημερήσιους τζίρους της, σε κάθε δε περίπτωση, δεν προσκόμισε κατάλληλα δικαιολογητικά (πρωτόκολλα καταστροφής), που να αποδεικνύουν ότι πράγματι μέρος των αποθεμάτων και α' υλών που αγοράσθηκαν κρίθηκαν ακατάλληλα προς πώληση και καταστράφηκαν.

Τέλος, επικουρικώς προσθέτουμε, ότι τα προτεινόμενα από τον προσφεύγοντα ποσοστά φύρας, κρίνονται υπερβολικά, λαμβάνοντας υπόψη, αφενός, την ιστορικότητα ελέγχων από άλλες φορολογικές υπηρεσίες που διενεργήθηκαν σε ομοειδείς επιχειρήσεις και αφετέρου, το γεγονός ότι η ύπαρξη μεγάλης φύρας, σε συνδυασμό και με τις αυξημένες δαπάνες λειτουργίας, δε δικαιολογούν την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους. Για όλους τους ανωτέρω ισχυρισμούς, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 05-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

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

Επί της υπ' αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **44.375.17€** (φόρος : 27.182.23€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 : 13.591.12€ + ειδική εισφορά αλληλεγγύης : 4.389,75€).

Επί της υπ' αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **38.354,58€**

(φόρος : 23.208,74€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022: 11.604,37€ + ειδική εισφορά αλληλεγγύης : 3.541,47€).

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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