



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06.12.2024

Αριθμός απόφασης: 2568

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατά: α) της με αριθμό ...../**14.06.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, β) της με αριθμό ...../**14.06.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, γ) της με αριθμό ...../**14.06.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018**, δ) της με αριθμό ...../**14.06.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από **11.07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό ../**14.06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (κέντρο διασκέδασης - κοσμική ταβέρνα με υπηρεσίες γευμάτων), φόρος ύψους 7.706,31€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 3.853,16€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 11.559,47€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 187.253,38€, έναντι 114.795,40€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών α) του διπλάσιου της καθαρής αξίας τριών πιστωτικών τιμολογίων που καταχωρήθηκαν ως χρεωστικά στα βιβλία του, ήτοι συνολικού ποσού 3.924,86€ (1.962,43€ x 2) β) δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 771,59€, που καταχωρήθηκαν στα βιβλία του χωρίς σχετικά φορολογικά στοιχεία γ) ληφθέντος

φορολογικού στοιχείου , καθαρής αξίας 540,00€, που εξοφλήθηκε χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

- Με τη με αριθμό ..../**14.06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 6.628,16€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 3.314,08€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 9.942,24€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 163.372,07€ (διαφορά 53.536,00€), έναντι 109.836,07€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης του και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών α) του διπλάσιου της καθαρής αξίας ενός πιστωτικού τιμολογίου που καταχωρήθηκε στα βιβλία του ως χρεωστικό, ήτοι ποσού 111,60€ (55,80€ x 2) β) δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 225,80€, που καταχωρήθηκαν στα βιβλία του χωρίς σχετικά φορολογικά στοιχεία γ) του με αρ. 10671/09.07.2019 ΤΔΑ, καθαρής αξίας 244,64€, που καταχωρήθηκε στα βιβλία του ενώ είχε εκδοθεί για την σύζυγό του και δεν αφορούσε τον ίδιο και δ) έξι ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγορών, καθαρής αξίας έκαστου άνω των 500,00€ και συνολικής καθαρής αξίας 7.299,15€, λόγω μη εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

- Με τη με αριθμό ...../**14.06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 18.448,71€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 9.209,53€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 27.658,24€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 187.069,51€, έναντι 114.611,53€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 1.058,79€ εισροών καθαρής αξίας 4.696,45€.

- Με τη με αριθμό ..../**14.06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ποσού 127,95€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 11.958,55€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 5.858,48€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 17.817,03€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 163.775,29€, έναντι 110.239,29€ βάσει

δήλωσης με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 127,41€ εισροών ύψους 582,04€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 14.06.2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2018 και 2019 της Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ'αρ. .... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

1. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς ερείδονται σε κανονιστικές πράξεις (ΠΟΛ) που στηρίζονται σε διάταξη (άρθρου 27 του ν.4987/2022) που δεν ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου. Ειδικότερα, με το άρθρο 86 του ΚΦΔ καταργήθηκε από 19/04/2024 (ημερομηνία ΦΕΚ Α' 58) ο Ν. 4987/2022, με αποτέλεσμα να καταργηθούν και οι κανονιστικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των νόμων 4174/2013 και 4987/2022. Περαιτέρω, με το άρθρο 84 του ΚΦΔ καθορίστηκαν οι μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024), στις οποίες δεν υπάρχει πρόβλεψη για τις προϊσχύσασες κανονιστικές αποφάσεις.

2. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 καθώς τυγχάνει αναιτιολόγητη η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εφόσον μπορούσε να εξαχθεί λογιστικό αποτέλεσμα από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης. Παραβίαση των αρχών αναλογικότητας και χρηστής διοίκησης.

3. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών κατά παράβαση της υπ' αριθ. Α.1008/2020 απόφασης του διοικητή της ΑΑΔΕ. Νομικώς πλημμελής και αυθαίρετος ο επαναπροσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των κερδών στη φορολογία εισοδήματος και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Η ελεγκτική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την όποια εξαχθείσα αναλογία επί του κόστους των αναλωθέντων υλικών που συνυπολογίστηκαν κατά την κοστολόγηση των πιάτων και όχι στο σύνολο του κόστους πωληθέντων.

4. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν του αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αγορές/δαπάνες συνολικού ύψους 540,00€ και 7.299,15€ στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, με την αιτιολογία ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Εντούτοις, η ελεγκτική αρχή, φέρουσα το βάρος της απόδειξης, δεν αναφέρει τον τρόπο και τον χρόνο εξόφλησης των εν λόγω αγορών στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ώστε να τεκμηριώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη μη έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

#### **Ως προς το 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος: «...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

**Επειδή,** οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

**Επειδή,** τόσο η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4987/2022 όσο και η από 19.04.2024 διάταξη του άρθρου 32 του ν.5104/2024 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Συγκεκριμένα, με τις σχετικές με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου της Φορολογικής Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (και από την 19.04.2024 ισχύον άρθρο 32 του ν.5104/2024) προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των

λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

**Επειδή με τη παρ. 4 του αρθ. 84 του ν. 5104/2024 ορίζεται: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».**

**Επειδή με το αρθ. 85 του ν. 5104/2024 ορίζεται: «Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος».**

**Επειδή με το αρθ. 86 του ν. 5104/2024 ορίζεται: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»**

**Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 Ν.4987/2022 και από 19.04.2024 άρθρο 32 του ν.5104/2024 ) συμφώνως με την αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα. Συνεπώς, η ΠΟΛ. 1050/2014, ΠΟΛ. 1171/2013, ΠΟΛ. 1270/2013, ΠΟΛ. 1259/2014 και Α 1008/2020 αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη, δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης.**

**Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**Ως προς το 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: «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 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

...

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο (πρώην άρθρο 27 του ν.4174/2013) νυν άρθρο 32 ν.5104/2024 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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

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

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....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά 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**, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «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 ανεμπόδιση 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**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών

πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, βάσει των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 (ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018-2019 τηρούσε απλογραφικά βιβλία). Στο πλαίσιο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέβη στον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, (σελ. 25) της Δ.Ο.Υ. ...., ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη 2018 2019 είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις οποίες είχαν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου, ήτοι η με αρ../2018 φορολογικού έτους 2018 και η με αρ. ..../2019 φορολογικού έτους 2019. Ως εκ τούτου πληρούνταν οι προϋποθέσεις της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Ακολούθως, ο αρμόδιος ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. ...., λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ του προσφεύγοντος όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής (παροχής υπηρεσιών γευμάτων από κοσμική ταβέρνα στην ....., ζήτησε με εισηγητικό σημείωμα και έλαβε την με αρ. πρωτ. ../2024 έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών (mark up method) (πρώην περ. α' αρθ. 27§1 του Ν.4987/2022) περ. α' αρθ. 32§1 του Ν.5104/2024.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο περί ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και παραβίασης των αρχών αναλογικότητας και χρηστής διοίκησης προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

### **Ως προς το 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Άρθρο 32. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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».

**Επειδή**, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

#### «Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

#### Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ...

##### 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το

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

### Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου...

### Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την

αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013

#### Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, με την Ε. 2016/2020 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)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: .... Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα

παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης και τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων =  $(\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}) / \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}$

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα =  $\text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ} \times (1 + \text{Αναλογία (\%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων})$ .

Επειδή, από τη φορολογική αρχή λήφθηκαν υπόψη:

- Οι συνεχόμενες ζημιές που εμφανίζει η επιχείρηση του προσφεύγοντος από το 2010 μέχρι και το 2022. Κατά τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 εμφάνισε ζημιές

- Η μη διενέργεια απογραφής στο τέλος του έτους, άρα η μη καταγραφή αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης.
- Τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία που προσκόμισε ο προσφεύγων.
- Οι αγορές αγαθών των κυριότερων προμηθευτών (σε ποσοστό 86 % για το 2018 και 76% για το 2019) ώστε να αποτελούν ασφαλή βάση, τόσο για την διαμόρφωση των αναλογιών όσο και για την στάθμιση αυτών.
- Τα δηλωθέντα έσοδα (πωλήσεις παροχής υπηρεσιών) που προέρχονται από τη διάθεση ανθρώπινου δυναμικού σε ξενοδοχεία και εστιατόρια και από την ενοικίαση καθισμάτων σε εκδηλώσεις, που έγιναν δεκτά.
- Το δηλωθέν από τον προσφεύγοντα ποσοστό μικτού κέρδους 10% για την παροχή γευμάτων-ποτών (catering) σε συλλόγους με εξιδεικευμένο μενού, βάσει συμφωνητικών, που έγινε αποδεκτό.
- Τις ποσότητες γραμμαρίων πρώτων υλών που υπέδειξε ο ίδιος ο προσφεύγων, διά του με αρ.πρωτ. ....../2024 υπομνήματός του, για τα επιλεγέντα από τον έλεγχο πιάτα 1) σουβλάκι κοτόπουλο (μερίδα) 2) λουκάνικο χωριάτικο (μερίδα), 3) κότσι χοιρινό (μερίδα), 4) σαλάτα λάχανο, 5) τζατζίκι, 6) πατάτες τηγανιτές (μερίδα), 7) φέτα (μερίδα) καθώς και το κόστος των λοιπών υλικών όπως λάδι, αλάτι, μπαχαρικά κλπ που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή της εκάστοτε μερίδας.
- Αλλοίωση-καταστροφή α' υλών αξίας 1.330,76€ για το φορολογικό έτος 2018, λόγω βλάβης του ψυγείου της επιχείρησης.
- Φύρα για τα τρόφιμα σε ποσοστό 25%, λόγω της ιδιαιτερότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντος που δεν λειτουργεί συνεχόμενα όλες τις ημέρες της εβδομάδας με αποτέλεσμα κάποια ευπαθή προϊόντα να καταστρέφονται, και για τα ποτά - αναψυκτικά σε ποσοστό 15% (συνεκτιμώντας όλες τις καταστροφές, τις αυτοκαταναλώσεις, τις καταναλώσεις από το προσωπικό και των κερασμάτων)

Η σταθμισμένη μέση αναλογία των καθαρών πωλήσεων προς το κόστος πωληθέντων για τα φαγητά και τα ποτά/αναψυκτικά (συνυπολογιζόμενης της φύρας) καθώς και για τα φαγητά που διατίθενται σε catering διαμορφώθηκε ως κάτωθι:

#### ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

|                   | ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ<br>ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ<br>ΠΟΤΩΝ | ΦΥΡΑ   | ΤΕΛΙΚΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ<br>ΑΝΑΛΟΓΙΑ |
|-------------------|------------------------------------------------|--------|-------------------------------------|
| ΠΟΤΑ - ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ | 350,80%                                        | 15,00% | 298,18%                             |
| ΦΑΓΗΤΑ CATERING   |                                                |        | 110,00%                             |
| ΦΑΓΗΤΑ ΛΟΙΠΑ      | 225,66%                                        | 25,00% | 169,24%                             |

**ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019**

|                   | ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ<br>ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ<br>ΠΟΤΩΝ | ΦΥΡΑ   | ΤΕΛΙΚΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ<br>ΑΝΑΛΟΓΙΑ |
|-------------------|------------------------------------------------|--------|-------------------------------------|
| ΠΟΤΑ - ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ | 352,28%                                        | 15,00% | 299,44%                             |
| ΦΑΓΗΤΑ CATERING   |                                                |        | 110,00%                             |
| ΦΑΓΗΤΑ ΛΟΙΠΑ      | 218,87%                                        | 25,00% | 164,15%                             |

Ακολουθώντας η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της σταθμισμένης μέσης αναλογίας της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς επί του κόστους πωληθέντων, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ως ακολούθως:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018                                                                        | ΑΞΙΑ      | ΑΝΑΛΟΓΙΑ | ΑΞΙΑ<br>ΠΩΛΗΣΕΩΝ  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|----------|-------------------|
| A. ΑΞΙΑ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΑΓΟΡΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ)                                                           | 79.327,65 |          |                   |
| B. ΑΞΙΑ ΠΟΤΩΝ ΑΝΑΨΥΚΤΩΝ                                                                     | 20.563,86 | 2,982    | 61.317,56         |
| Γ. ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΞΙΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) (Α-Β)                                          | 58.763,79 |          |                   |
| Δ. ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΛΟΓΩ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ                     | 2.098,26  |          |                   |
| Ε. ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΞΙΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) (Γ-Δ)                                      | 56.665,53 |          |                   |
| ΣΤ. ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) CATERING                                         | 14.962,83 | 1,1      | 16.459,11         |
| Ζ. ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΓΙΑ ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΛΗΝ ΤΟΥ CATERING (Ε - ΣΤ) | 41.702,70 | 1,69     | 70.578,73         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                               |           |          | <b>148.355,40</b> |

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019                                                                        | ΑΞΙΑ      | ΑΝΑΛΟΓΙΑ | ΑΞΙΑ<br>ΠΩΛΗΣΕΩΝ  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|----------|-------------------|
| A. ΑΞΙΑ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΑΓΟΡΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ)                                                           | 84.758,72 |          |                   |
| B. ΑΞΙΑ ΠΟΤΩΝ ΑΝΑΨΥΚΤΩΝ                                                                     | 15.161,41 | 2,994    | 45.399,60         |
| Γ. ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΞΙΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) (Α-Β)                                          | 69.597,31 |          |                   |
| Δ. ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΛΟΓΩ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ                     | 767,50    |          |                   |
| Ε. ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΞΙΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) (Γ-Δ)                                      | 68.829,81 |          |                   |
| ΣΤ. ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) CATERING                                         | 15.702,16 | 1,1      | 17.272,38         |
| Ζ. ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΦΑΓΗΤΩΝ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΓΙΑ ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΛΗΝ ΤΟΥ CATERING (Ε - ΣΤ) | 53.127,64 | 1,64     | 87.209,20         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                               |           |          | <b>149.881,17</b> |

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη από εμπορική δραστηριότητα, ως κάτωθι:

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | 2018    |         |         | 2019    |         |         |
|-----------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
|                 | Δήλωσης | Ελέγχου | Διαφορά | Δήλωσης | Ελέγχου | Διαφορά |

|                                  |                   |                   |                  |                   |                   |                  |
|----------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Πωλήσεις Εμπορική Δραστηριότητα  | 75.897,42         | 148.355,40        | 72.457,98        | 96.345,17         | 149.881,17        | 53.536,00        |
| Παροχή Υπηρεσιών                 | 38.897,98         | 38.897,98         | 0,00             | 13.490,90         | 13.490,90         | 0,00             |
| <b>Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων</b> | <b>114.795,40</b> | <b>187.253,38</b> | <b>72.457,98</b> | <b>109.836,07</b> | <b>163.372,07</b> | <b>53.536,00</b> |

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ**

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ                     | 2018              |                   |                  | 2019              |                  |                  |
|-------------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|------------------|------------------|
|                                     | Δήλωσης           | Ελέγχου           | Διαφορά          | Δήλωσης           | Ελέγχου          | Διαφορά          |
| Ακαθάριστα Έσοδα                    | 114.795,40        | 187.253,38        | 72.457,98        | 109.836,07        | 163.372,07       | 53.536,00        |
| Κόστος Πωληθέντων                   | 79.327,65         | 79.327,65         | 0,00             | 84.758,72         | 84.758,72        | 0,00             |
| <b>Μεικτό κέρδος</b>                | <b>35.467,75</b>  | <b>107.925,73</b> | <b>72.457,98</b> | <b>25.077,35</b>  | <b>78.613,35</b> | <b>53.536,00</b> |
| Λειτουργικά έξοδα - Δαπάνες χρήσεις | 81.378,92         | 81.378,92         | 0,00             | 58.477,90         | 58.477,90        | 0,00             |
| Αποσβέσεις                          | 685,12            | 685,12            | 0,00             | 333,33            | 333,33           | 0,00             |
| <b>Αποτελέσματα προ φόρων</b>       | <b>-46.596,29</b> | <b>25.861,69</b>  | <b>72.457,98</b> | <b>-33.733,88</b> | <b>19.802,12</b> | <b>53.536,00</b> |
| Λογιστικές διαφορές ελέγχου         |                   | 5.236,45          | 5.236,45         |                   | 7.881,19         | 7.881,19         |
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ</b>     | <b>-46.596,29</b> | <b>31.098,14</b>  | <b>77.694,43</b> | <b>-33.733,88</b> | <b>27.683,31</b> | <b>61.417,19</b> |

Επειδή, με βάση τα παραπάνω τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων βασίστηκε στα δεδομένα της ίδιας της επιχείρησης και έδρασε σύμφωνα και με την οδηγία Ε.2016/2020, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα, χρήσης της αναλογίας μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων, όπως αυτή που εφάρμοσε η φορολογική αρχή εν προκειμένω. Επίσης, όλες οι παραδοχές του ελέγχου έγιναν προς όφελος της ελεγχόμενης οντότητας και με γνώμονα την αποτύπωση με αξιόπιστο τρόπο της πραγματικής της οικονομικής κατάστασης.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, ορθώς έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης ( Ε.2016/2020, Α.1008/2020).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυθαίρετου υπολογισμού συντελεστή κέρδους και υπολογιστικών σφαλμάτων τα οποία επιδρούν δυσμενώς στη διαμόρφωση των καταλογισθέντων φόρων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς το 4<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 περαιτέρω, στο άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής...»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 -Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') διευκρινίζεται ότι:

#### « Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της....
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

#### Άρθρο 23

### **Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας...»

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014:**

«**2.** Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.[..]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές

συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. [...]

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

**Επειδή**, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1055/2016, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους, ως κάτωθι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η

χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [..]

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπεσιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. 6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.»

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1061/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε**

μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ΄ του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ΄ του άρθρου 62 του ν. 4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες). 3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων, -Η χρήση τραπεζικής επιταγής, -Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού. 4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 και όχι με βάση την περ. β΄ του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους, οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον

υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. [...]. 6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισμοτήτά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248). Δηλαδή, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - κατ' άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 - παραδείγματα - εφαρμογές -σχόλια - Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58 ).

**Επειδή, με το άρθρο 76 του ν.5104 /19.04.2024 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, στο άρθρο 77 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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.α.). 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 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 επταμ., 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 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) –πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 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 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών περιστατικών της φορολογικής ενοχής, καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης, κατά βάση φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων, που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ή τέλος ή πρόστιμο ή περιορίζουν τη φορολογική υποχρέωση το φέρει ο φορολογούμενος (λ.χ. έκπτωση επισφαλών απαιτήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πραγματική πλάνη ως λόγος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης κλπ βλ. ΣΤΕ 61/2010, 2607/2007, ΣΤΕ 2318/2018 Ολομ), εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά, τάσσοντας λ.χ. κάποιο τεκμήριο υπέρ της φορολογικής αρχής, οπότε το βάρος απόδειξης κατανέμεται αναλόγως: ο μεν φορολογούμενος φέρει το βάρος ανατροπής του τεκμηρίου, η δε φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της βάσης αυτού. Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι εφόσον η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου, αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης.

**Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 14.06.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., για το φορολογικά έτη 2018 και 2019, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι:**

Το φορολογικό έτος 2018 πραγματοποιήθηκε εξόφληση του TIM ...../8/2018 της προμηθεύτριας εταιρίας με την επωνυμία «.....» καθαρής αξίας 540,00€ και ΦΠΑ 70,00€, ήτοι συνολικής αξίας 610,00€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) της παρ.1 περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Το φορολογικό έτος 2019 πραγματοποιήθηκε εξόφληση των κάτωθι δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 7.299,15€ και ΦΠΑ 1.672,59€ ήτοι συνολικής αξίας 8.971,74€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας εκάστου άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) της παρ.1 περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ήτοι:

| A/A    | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΠΑΡ/ΚΟ | ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ | ΚΑΘ.ΑΞΙΑ | ΣΥΝ.ΑΞΙΑ |
|--------|------------|--------|-------------|----------|----------|
| 1      | 2/7/2019   | ΤΔΑ.   | .....       | 2614,08  | 3224,83  |
| 2      | 9/7/2019   | ΤΔΑ .  | .....       | 1680,48  | 2083,80  |
| 3      | 14/8/2019  | TIM .  | ....        | 516,00   | 583,08   |
| 4      | 16/8/2019  | TIM .  | .....       | 595,59   | 732,71   |
| 5      | 30/10/2019 | TIM .  | .....       | 1050,00  | 1302,00  |
| 6      | 23/12/2019 | ΤΔΑ .  | .....       | 843,00   | 1045,32  |
| ΣΥΝΟΛΑ |            |        |             | 7.299,15 | 8.971,74 |

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς από τη φορολογική αρχή οι ως άνω δαπάνες φορολογικών ετών 2018-2019 καθαρής αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) της παρ.1 περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, δεν αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής με την προσθήκη αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικών διαφορών.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **11.07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:**

α) Η με αριθμό ...../14.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

|                                          | Βάσει ελέγχου<br>Ποσά σε € |
|------------------------------------------|----------------------------|
| Υπόλοιπο φόρου                           | 7.706,31                   |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022 | 3.853,16                   |
| Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή      | 11.559,47                  |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

β) Η με αριθμό ...../14.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

|                                          | Βάσει ελέγχου<br>Ποσά σε € |
|------------------------------------------|----------------------------|
| Υπόλοιπο φόρου                           | 6.628,16                   |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022 | 3.314,08                   |
| Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή      | 9.942,24                   |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

γ) Η με αριθμό ...../14.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

|                                           | Βάσει ελέγχου<br>Ποσά σε € |
|-------------------------------------------|----------------------------|
| Υπόλοιπο φόρου                            | 18.448,71                  |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 | 9.209,53                   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή                 | 27.658,24                  |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

δ) Η με αριθμό ..../14.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

|                                                | Βάσει ελέγχου<br>Ποσά σε € |
|------------------------------------------------|----------------------------|
| Υπόλοιπο φόρου                                 | 11.958,55                  |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022      | 5.858,48                   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή                      | 17.817,03                  |
| Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση | 127,95                     |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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