ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 4/1/2023

Αριθμός απόφασης: 66

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **9/9/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **...** ενδικοφανή προσφυγή του **...**, ΑΦΜ **...,** κατά α) της υπ' αριθ. **... 4/7/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016, και β) της υπ' αριθ. **... 4/7/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, γ) της από 4/7/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Σερρών, δ) της από 25/5/2022 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, και ε) της από 25/5/2022 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών και στ) του με αριθ. **.../2022** σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 της ΔΟΥ Σερρών και τα προσκομιζόμενα

με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Σερρών.

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

Επί της από **9/9/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **...** ενδικοφανούς προσφυγής του **...,** ΑΦΜ **...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό **... 4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση εστίασης (ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο), μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του κατά 29.355,58€ (257.423,59€ - 228.068,01€) ωστόσο δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή σε βάρος του, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από εμπορία με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 27 του Ν.4174/2013, σε 579.682,01€, έναντι 550.326,43€ βάσει δήλωσης.

- Με τη με αριθμό **... 4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του προσφεύγοντος ασκούντος επιχείρηση εστίασης (ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο) κατά 228.525.63€ (265.643,77€ - 37.118,14€) και καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος ύψους 11.060,18€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 5.530,09€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.842,44€, ήτοι συνολικού ποσό φόρου 18.432,71€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από εμπορία με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 27 του Ν.4174/2013, σε 392.057,25€, έναντι 283.605,99€ βάσει δήλωσης, β) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα του λογιστικών διαφορών ύψους 120.074,37€ και γ) αύξησης της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης του κατά 28.560,00€ (από 22.016,89€ σε 50.576,89€).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από **4/7/2022** έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Σερρών, σε εκτέλεση της υπ' αρ. **…/2019** εντολής του Προϊσταμένου της. Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορ. έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/13 (Κ.Φ.Ε.) εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 και σύμφωνα με τα δεδομένα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν την έκδοση των ανωτέρω πράξεων, στις **25/5/2022** επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. **.../2022** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι σχετικές από 25/5/2022 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. ετών 2016 και 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013, προκειμένου να διατυπώσει εντός 20 ημερών τις απόψεις του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, της σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του με αριθ. **.../2022** σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και των προσωρινών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών καθώς η ελεγκτική αρχή είχε τη δυνατότητα να προσδιορίσει το εισόδημά του για τα φορ. έτη 2016 και 2017 με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013. Σε κάθε περίπτωση, από τη φορολογική διοίκηση δε λήφθηκαν υπ' όψη τα χαρακτηριστικά της ατομικής του επιχείρησης, ο τύπος του εμπορεύματος του, οι συνθήκες οξείας δημοσιονομικής κρίσης (capital controls) σε συνδυασμό με τις εξαιρετικές συνθήκες, που συνέτρεχαν την επίμαχη χρονική περίοδο στο πρόσωπό του (προβλήματα οικογενειακής φύσης), καθώς και την πολιτική της επιχείρησης του απέναντι στους εργαζομένους της.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης της φοροδιαφυγής.

<u>Ως προς το με αριθ. .../2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν.4174/2013 και τις από 25/5/2022 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. ετών 2016 και 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών</u>

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου

προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. … Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον

καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στο πλαίσιο της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και η αιτιολογία αυτών, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών. Άλλωστε, όπως αναγράφεται ρητώς στις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις, σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του με αριθ. **.../2022** σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και των από **25/5/2022** προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, **καθώς δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.**

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των

γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στο άρθρο 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, σύμφωνα με την Ε2015/2020: «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 <u>ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου</u> στις ακόλουθες περιπτώσεις: … β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή …

…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. <u>Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων</u>, 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, στο άρθρο 23 του Ν.4174/13 (ΚΦΔ) 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: …. 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, σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του……. Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή, σύμφωνα με την Α1008/2020: «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

2.1 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 <u>ιδίως</u> 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 έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ 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 οριζομένων 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 Ε2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «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 του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

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

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

….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.

…

…Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, με τη χρήση των εμμέσων 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 ελεγχομένου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 640/2021).

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είναι εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, καθώς η ελεγκτική αρχή είχε τη δυνατότητα να προσδιορίσει το εισόδημά του για τα φορ. έτη 2016 και 2017 με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013. Σε

κάθε περίπτωση, από τη φορολογική διοίκηση δε λήφθηκαν υπ' όψη τα χαρακτηριστικά της ατομικής του επιχείρησης, ο τύπος του εμπορεύματος του, οι συνθήκες οξείας δημοσιονομικής κρίσης (capital controls) σε συνδυασμό με τις εξαιρετικές συνθήκες, που συνέτρεχαν την επίμαχη χρονική περίοδο στο πρόσωπό του καθώς και την πολιτική της επιχείρησης του απέναντι στους εργαζομένους της.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των οικείων διατάξεων του Ν.4174/2013. Τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και της εκάστοτε μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η έμμεση τεχνική ελέγχου που θα εφαρμοστεί επιλέγεται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ή του Ελεγκτικού Κέντρου (Α1008/2020, Ε2016/2020).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο αρμόδιος ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, την απόφαση Α1008/2020, τις εγκυκλίους Ε2015/2020 και Ε2016/2020, και το γεγονός ότι και στα δύο φορ. έτη 2016 και 2017 τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης (φορολογήθηκε τεκμαρτά), διέπραξε παραβάσεις μη έκδοσης ΑΛΣ (που διαπιστώθηκαν από διαφορετικούς ελέγχους), ενώ παράλληλα εμφάνιζε μεγάλες ζημίες εισηγήθηκε στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Σερρών την εφαρμογή της «μεθόδου της αρχής των αναλογιών» για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντος. Η εν λόγω με αριθ. **…/18-04-2022** εισήγηση, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Σερρών.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα ELENXIS προκύπτει ότι στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013:

Α/Α - Έτος ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση
…/2017/5621	01/01/2017 - 20/09/2017	2017	1.000,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)
../2018/5621	01/01/2017 - 31/12/2017	2017	1.000,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)
…/2016/5621	01/01/2016 -11/03/2016	2016	1,25	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)
…/2016/5621	01/01/2016 -26/08/2016	2016	500,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)
…/2017/5621	01/01/2016 -21/12/2016	2016	1.000,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)
…/2017/5621	01/01/2016 -18/09/2016	2016	1.000,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)

Συνεπώς**,** λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1β του Ν.4172/2013 και την διευκρινιστική εγκύκλιο Ε 2015/2020, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι στην προκειμένη περίπτωση στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 **συντρέχουν προϋποθέσεις υπαγωγής του προσφεύγοντος στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.**

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογική αρχή, αναφορικά με τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 έκρινε ότι ο προσφεύγων εμπίπτει και στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΕ, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του. Ωστόσο, λανθασμένα έλαβε υπόψη της τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης του έτους 2016, καθόσον οι διατάξεις της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές

(πραγματικές) δαπάνες διαβίωσης και όχι με τις τεκμαρτές.

Επειδή, από τις με αρ. **.../2017** (1η τροπ) και **.../2019**(1η τροπ) υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) φορ. ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, του προσφεύγοντος, το σύστημα TAXIS (υποσύστημα εσόδων) και το σύστημα οχημάτων της ΓΓΠΣ προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016	**Ποσό €**
Δηλωθέντα έσοδα (α)	1.027,18
Αφορολόγητα έσοδα (β)	409,99
Δαπάνες δήλωσης (γ)	2.992,31
- (419) ενοίκιο ακινήτων	1.000,00
- (727) τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	1.992,31
Μη δηλωθείσες δαπάνες (δ)	1.614,52
- ΕΝΦΙΑ έτους 2015	141,58
- ΕΝΦΙΑ έτους 2016	332,94
- Τέλη κυκλοφορίας 2017 **ΕΡΧ1300**	1.050,00
- Αμοιβές από επιχ. Δραστ. Αρ. 64 Ν.4172/13	90,00
Διαφορά (α) + (β) - (γ) - (δ)	**-3.169,66**

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017	**Ποσό €**
Δηλωθέντα έσοδα (α)	0,81
Αφορολόγητα έσοδα (β)	400,99
Δαπάνες δήλωσης (γ)	913,69
- (727) τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	913,69
Μη δηλωθείσες δαπάνες (δ)	301,92
- ΕΝΦΙΑ έτους 2016	21,92
- Τέλη κυκλοφορίας 2017 **ΕΕΕ6229**	280,00
Διαφορά (α) + (β) - (γ) - (δ)	**-813,81**

Επειδή, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στις υποβληθείσες δηλώσεις, σε συνδυασμό με τα δεδομένα που προκύπτουν από την έρευνα στα συστήματα TAXIS και οχημάτων για τον εντοπισμό επιπλέον δαπανών που εξοφλήθηκαν στα φορολογικά έτη 2016 και 2017, είναι πρόδηλο ότι τα εισοδήματα του για τα εν λόγω έτη δεν καλύπτουν τις προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντος και σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.2 του Ν.4172/2013, **δικαιολογείται η προσφυγή της φορολογικής αρχής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου και για αυτόν τον λόγο.**

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή για την εφαρμογή της εν λόγω έμμεσης τεχνικής, αξιοποίησε δεδομένα του προσφεύγοντος όπως βιβλία, στοιχεία, δηλώσεις, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών καθώς και τις τιμές πώλησης και τις ποσότητες τεμαχίων των επιλεγμένων ειδών που ο ίδιος δήλωσε με το με αρ. πρωτ. **...– 28/4/2022** έγγραφό του προς την ΔΟΥ Σερρών, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ατομικής του επιχείρησης. Ο δε Προϊστάμενος της ΔΟΥ Σερρών ενέκρινε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016 - 2017 με τη χρήση της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών (περ. α' αρ. 27§1 του Ν. 4174/2013).

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της **έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «… Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.….».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «……Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά… 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας και ότι το βάρος της απόδειξης της φοροδιαφυγής το φέρει ο έλεγχος. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει:

α) Η ελεγκτική αρχή αναιτιολόγητα αναμόρφωσε την ετήσια αντικειμενική του δαπάνη, αυξάνοντας την επιφάνεια των κύριων χώρων της κύριας κατοικίας του στο φορ. έτος 2017 και συγκεκριμένα τροποποιώντας τη δηλωθείσα επιφάνεια κύριων χώρων από 20 τμ σε 250 τμ. Κατ' ουσία, έκανε χρήση μόνο των 20 τμ από τα 250 τμ της οικίας του, ενώ για μεγάλα χρονικά διαστήματα διέμενε στην οικία της μητέρας του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, συνυποβάλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δύο λογαριασμούς κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, που είχε προσκομίσει και στη φορολογική αρχή υποστηρίζοντας ότι είχε σχεδόν μηδαμινή κατανάλωση ρεύματος.

β) Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες μισθοδοσίας των εργαζομένων του στο φορ. έτος 2017, λόγω μη εξόφλησής τους διατραπεζικά – ηλεκτρονικά, καθώς όπως προκύπτει από τις συνυποβαλλόμενες (εκ νέου) με την ενδικοφανή προσφυγή αποδείξεις πληρωμής αποδοχών των εργαζομένων (Ιανουαρίου – Δεκεμβρίου 2017, δώρου Πάσχα 2017, επιδόματος αδείας 2017 και δώρου

Χριστουγέννων 2017), και την ενδεικτικώς συνυποβαλλόμενη (εκ νέου) τραπεζική εντολή μισθοδοσίας μηνός Νοεμβρίου 2017 ύψους 2.134,55€, το σύνολο της μισθοδοσίας του προσωπικού του, κατατέθηκε τραπεζικά, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων, όπως οι τακτικές αποδοχές του μηνός Δεκεμβρίου 2017.

γ) Το ποσοστό της φύρας των προϊόντων του (κρεατικών και ποτών), λόγω της ευπάθειάς τους, ήταν μεγαλύτερο από το 15% που αναγνώρισε η φορολογική διοίκηση.

δ) Σύμφωνα με την πολιτική της επιχείρησής του, ποσοστό τουλάχιστον 10% των προϊόντων, διατέθηκαν για την σίτιση των εργαζομένων του.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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».

α) Ως προς την αναμόρφωση της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης στο φορ. έτος 2017

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι « 1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω πο-σά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). …»

Επειδή, σύμφωνα με το εγχειρίδιο της ΑΑΔΕ «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017» : «…ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ … Κωδικοί 211-218-225 Συμπληρώνεται η επιφάνεια της κατοικίας. Στην επιφάνεια αυτή περιλαμβάνεται η επιφάνεια του κύριου χώρου της κατοικίας καθώς και η επιφάνεια των χώρων της κατοικίας των οποίων την αυθαίρετη αλλαγή χρήσης έχετε νομιμοποιήσει με τον Ν.4178/2013 και τον Ν.3843/2010. …»

Επειδή, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι στον κωδ. 211 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017 του προσφεύγοντος, δηλώθηκε ως εμβαδόν επιφάνειας κυρίων χώρων κύριας κατοικίας 20 τμ αντί 250 τμ που ανέγραφε στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) κατά την 1η Ιανουαρίου 2017. Για τον λόγο αυτό, επαναπροσδιόρισε την αντικειμενική δαπάνη του προσφεύγοντος λαμβάνοντας υπόψη ως εμβαδόν επιφάνειας της κύριας κατοικίας του τα 250 τμ.

Επειδή, σύμφωνα με την από **4/7/2022** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Σερρών, ο προσφεύγων, κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, προσκόμισε στη φορολογική αρχή αναλυτική κατάσταση χρεώσεων λογαριασμών ρεύματος της εταιρίας **«...»**, απ' όπου δεν προέκυπτε η χρήση μόνο 20τμ της εν λόγω κατοικίας. Επίσης, ότι στον κωδικό 215 του εντύπου Ε1 «μήνες ιδιοκατοίκησης» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017 του προσφεύγοντος, δηλώθηκαν 12 μήνες. Συνεπώς από τον προσφεύγοντα δε δηλώθηκε κανένα διάστημα φιλοξενίας από συγγενικό ή τρίτο πρόσωπο στο έτος 2017.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε δύο λογαριασμούς ηλεκτρικής ενέργειας της εταιρείας **«...»** από τους οποίους ο ένας μόνο αφορά το έτος 2017, και συγκεκριμένα την περίοδο κατανάλωσης 1/2 - 1/3/2017. Από τον εν λόγω λογαριασμό προκύπτει κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος στη συγκεκριμένη περίοδο. Συνεπώς, ο προσφεύγων, δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά να αποδομήσουν την κρίση του ελέγχου και ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

β) Ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών αποδοχών των εργαζομένων του φορ. έτους 2017

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) (όπως προστέθηκε με το άρθρο 72 του Ν.4446/2016 και σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2016 και μετά) ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: **ιδ)** Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών»

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη 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 πληρεί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,…. 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.

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες 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 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). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.…

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

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ.

αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.…

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής…».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1061/12-04-2017 ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ΄ στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων 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….».

Επειδή, ΔΟΥ Σερρών απέστειλε το με αρ. πρωτ.**.../01-03-2022** έγγραφο προς τον ΕΦΚΑ Σερρών προκειμένου να της γνωστοποιήσει το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που καταβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. **.../16-03-2022** απαντητικό έγγραφο του εν λόγω ασφαλιστικού φορέα, για το φορολογικό έτος 2017 δεν καταβλήθηκε κανένα ποσό από τον προσφεύγοντα. Επιπλέον, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι για το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των 122.040,97€, που αφορούσε σε αποδοχές των εργαζομένων του ύψους 97.747,28€ και ασφαλιστικές εισφορές των εργαζομένων του ύψους 24.293,69€, δεν καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής και δεν το αναγνώρισε ως εκπιπτόμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων, κατόπιν κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή αποδείξεις πληρωμών μισθοδοσίας των εργαζομένων του, επί του σώματος των οποίων αναγραφόταν «εξόφληση μέσω τραπέζης», αλλά όχι και τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά, εκτός από μία τραπεζική εντολή εξόφλησης μισθοδοσίας μηνός Νοεμβρίου 2017 ποσού 2.134,55€. Ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι το ποσό των 2.134,55 εξοφλήθηκε διατραπεζικά, ωστόσο με δεδομένο ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι το σύνολο της μισθοδοσίας του 2017 εξοφλήθηκε μέσω ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπόλοιπο ποσό δαπανών μισθοδοσίας ύψους 119.906,42€.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία ικανά να αποδείξουν τον ισχυρισμό του και να αποδομήσουν την κρίση της ελεγκτικής αρχής ότι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του οι εν λόγω δαπάνες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν 4172/2013, και ο περί του αντιθέτου επιμέρους ισχυρισμός του, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

γ) <u>Ως προς το ποσοστό της φύρας των προϊόντων του</u>

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το ποσοστό της φύρας των προϊόντων του (κρεατικών και ποτών), λόγω της ευπάθειάς τους, ήταν μεγαλύτερο από το 15% που αναγνώρισε η φορολογική διοίκηση.

Επειδή, από την εξέταση του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με ημερομηνία έναρξης 30/6/2006 είχε κύρια δραστηριότητα τις «υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος», και έδρα στον **...** και κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη διατηρούσε δύο υποκαταστήματα στην παραλία **...** και επί της οδού **...**στην **...**.

Επειδή, με βάση την από **4/7/2022** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Σερρών η φορολογική αρχή, κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ήτοι, της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, υπολόγισε φύρα για τα κρεατικά και τα ποτά της τάξεως του 15%.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τους ειδικότερους παράγοντες που υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία, από το στάδιο της αγοράς των προϊόντων, μέχρι το στάδιο του σερβιρίσματος, (καθαρισμός, ψήσιμο / τηγάνισμα ανά περίπτωση), για τις κατηγορίες των κρεατικών, κρίνεται ότι για τον ορθό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, πρέπει να υπολογιστεί φύρα της τάξεως 30%. Ωστόσο, για τα ποτά το ποσοστό φύρας 15% κρίνεται εύλογο κατά την κοινή πείρα και λειτουργική πρακτική τοιαύτων επιχειρήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα, από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος (εμπορίας), για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσας απόφασης, ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος 2016

Έσοδα από κρεατικά	**Βάσει έκθεσης ελέγχου φύρα 15%**	**Βάσει Απόφασης ΔΕΔ φύρα 30%**
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών	611.670,46	611.670,46
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών κατόπιν αφαίρεσης της φύρας	**519.919,89**	**428.169,32**

Έσοδα από ποτά	**Βάσει έκθεσης ελέγχου φύρα 15%**	**Βάσει Απόφασης ΔΕΔ φύρα 15%**
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών	70.308,38	70.308,38
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών κατόπιν αφαίρεσης της φύρας	**59.762,12**	**59.762,12**

Συνολικά προσδιορισθέντα έσοδα (από εμπορία)	**Βάσει έκθεσης ελέγχου**	**Βάσει απόφασης ΔΕΔ**
από κρεατικά	519.919,89	428.169,32
από ποτά	59.762,12	59.762,12
Προσδιορισθέντα έσοδα (από εμπορία) βάσει αρχής των αναλογιών κατόπιν αφαίρεσης της φύρας	**579.682,01**	**487.931,45**
Μείον δηλωθέντα έσοδα	550.326,43	550.326,43
Διαφορά Εσόδων	**29.355,58**	**---**

Επειδή, τα προσδιορισθέντα έσοδα από εμπορία βάσει της αρχής των αναλογιών, λαμβάνοντας υπόψη φύρα για την κατηγορία των κρεατικών 30% και των ποτών 15%, δια της παρούσας απόφασης (487.931,45€), είναι μικρότερα των δηλωθέντων από την προσφεύγουσα εσόδων από εμπορία (550.326,43€), ως τελικά τοιαύτα έσοδα για το φορ. έτος 2016 επιλέγονται τα τελευταία, ήτοι:

	Βάσει έκθεσης ελέγχου	**Βάσει απόφασης ΔΕΔ**
Τελικώς προσδιορισθέντα έσοδα από εμπορία	579.682,01	550.326,43
+Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	5.006,00	5.006,00
-Κόστος πωληθέντων	539.255,32	539.255,32
-Επιχειρηματικές δαπάνες	325.251,32	325.251,32
+Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	107,15	107,15
+Θετική διαφορά από ετεροχρονισμό εξόδων	51.643,47	51.643,47
Ζημία του έτους 2016	**228.068,01**	**257.423,59**

Συνεπώς η με αρ. **... 4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών **ακυρώνεται** με την παρούσα απόφαση σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό**.**

Φορολογικό Έτος 2017

Έσοδα από κρεατικά	Βάσει έκθεσης ελέγχου φύρα 15%	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ φύρα 30%
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών	405.236,51	405.236,51
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών κατόπιν αφαίρεσης της φύρας	**344.451,03**	**283.665,56**

Έσοδα από ποτά	Βάσει έκθεσης ελέγχου φύρα 15%	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ φύρα 15%
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών	56.007,32	56.007,32
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών κατόπιν αφαίρεσης της φύρας	**47.606,22**	**47.606,22**

Συνολικά προσδιορισθέντα έσοδα (από εμπορία)	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
από κρεατικά	344.451,03	283.665,56
από ποτά	47.606,22	47.606,22
Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει αρχής των αναλογιών κατόπιν αφαίρεσης της φύρας	**392.057,26**	**331.271,78**
Μείον δηλωθέντα έσοδα	283.605,99	283.605,99
Διαφορά Εσόδων	**108.451,27**	**47.665,79**

	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Τελικώς προσδιορισθέντα έσοδα από εμπορία	392.057,25	331.271,78
+Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	2.391,05	2.391,05
-Κόστος πωληθέντων	363.954,41	363.954,41
-Επιχειρηματικές δαπάνες	187.686,40	187.686,40
+Δαπάνες μη εκπιπτόμενες που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο	**120.074,37**	**120.074,37**
Ζημία του έτους 2017	**37.118,14**	**97.903,61**

Συνεπώς η με αρ. **... 4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών **τροποποιείται** με την παρούσα απόφαση σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό, όσον αφορά στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, και αναγνωρίζεται ζημία ιδίου έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους **97.903,61€**.

Επισημαίνεται ότι στο εν λόγω φορολογικό έτος ο προσφεύγων φορολογήθηκε βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 – 34 του Ν.4172/2013, καθώς από την ελεγκτική αρχή ορθώς διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του πραγματικού εισοδήματος (όπως αναλύθηκε παραπάνω στον επιμέρους ισχυρισμό α').

δ) Ως προς την παροχή δωρεάν γευμάτων για την σίτιση των εργαζομένων

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι «…2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του».

Επειδή, με το αριθμ. πρωτ. 1081649/439/22-11-2008 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση διάθεσης αγαθών σε πελάτες – επιτηδευματίες δωρεάν, μπορεί τα αγαθά αυτά να αναγράφονται επί των τιμολογίων χωρίς αξία, αλλά με την ένδειξη ότι πρόκειται για αυτοπαράδοση αγαθών και με την προϋπόθεση να εκδίδεται μια συγκεντρωτική μηνιαία απόδειξη αυτοπαράδοσης για την τακτοποίηση του Φ.Π.Α. Στη μηνιαία αυτή απόδειξη αναγράφονται τα είδη και οι ποσότητες των δωρεάν διατιθέμενων αγαθών, η αξία, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο, καθώς και οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών τιμολογίων. Σημειώνεται ότι με την ανωτέρω λύση αντιμετωπίζεται και η υποχρέωση εφαρμογής της Α2-3619/28-05-2008 Αγορανομικής Διάταξης, σύμφωνα με την οποία τα δωρεάν προϊόντα που δίνονται σε πελάτες πρέπει να απεικονίζονται επί των εκδιδόμενων τιμολογίων (που περιλαμβάνουν τα αγαθά που τιμολογούνται κανονικά) αναγράφοντας την ένδειξη «δώρο».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/791/07.11.1986 (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον:… διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης… 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φορολογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων….».

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην περίπτωση της δωρεάν διάθεσης αγαθών, δηλαδή της διάθεσης αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει αντιπαροχή, ο διαθέτων τα αγαθά θεωρείται από πλευράς Φ.Π.Α. ως ο τελικός καταναλωτής. Συνεπώς η βούληση του νομοθέτη είναι να εξομοιώσει με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κάθε δωρεάν διάθεση αγαθών και να την υπαγάγει σε Φ.Π.Α. καθώς σε διαφορετική περίπτωση η πράξη αυτή θα καθίστατο εκ των πραγμάτων αφορολόγητη. Άλλωστε, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχει αποφανθεί παγίως ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη

διασφάλιση της ίσης μεταχείρισης των τελικών καταναλωτών των οικείων αγαθών, δια της υποχρεωτικής υπαγωγής της τελικής χρήσης τους σε ΦΠΑ, εφόσον έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Συγκεκριμένα το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ότι « το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας (ήδη άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) εξομοιώνει με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, υποβάλλει σε ΦΠΑ την ανάληψη, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεως του το οποίο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς, κατ αρχήν, να έχει σημασία αν η μεταβίβαση αυτή γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως προκειμένου να δοθούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα, θα καθίστατο κενή περιεχομένου αν η πρώτη φράση δεν φορολογούσε με ΦΠΑ τις αναλήψεις αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, ακόμη και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κάθε δωρεάν διάθεση, από υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησης του, δηλαδή κάθε διάθεση αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει άμεση αντιπαροχή, ανεξαρτήτως εάν αυτή γίνεται για σκοπούς συναφείς ή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης, εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών (εξ επαχθούς αιτίας) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και υπόκειται στο φόρο, υπό την προϋπόθεση όμως ότι έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τη δωρεάν διάθεση μέρους των ειδών προς το προσωπικό του, ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης (σχετ. υπουργική απόφαση Π.7475/07.11.86), δεδομένου ότι η αγορά αυτών ήδη συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στο ΦΠΑ εισροών που η επιχείρηση εξέπεσε, το οποίο και ουδέποτε έπραξε.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, η συχνή δωρεάν διάθεση ειδών (γευμάτων και ποτών) δεν αποτελεί «λογική» πρακτική για μία ζημιογόνα επιχείρηση με αυξημένες δαπάνες λειτουργίας, όπως συμβαίνει εν προκειμένω και δε συνάδει με την φύση της ίδιας της επιχείρησης ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους.

Επομένως, ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος **προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. **... - 9/9/2022** ενδικοφανούς προσφυγής του **...** με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση** της με αριθ**. ... 4/7/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών και

- την **τροποποίηση** της με αριθ. **... 4/7/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών ως προς το ύψος των ζημιών του εν λόγω ετών σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ. **... 4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών

Φορ. έτος 2016	**Βάσει Δήλωσης**	**Βάσει ελέγχου**	**Βάσει απόφασης ΔΕΔ**
Ζημίες ιδίου έτους	**257.423,59€**	**228.068,01**	**257.423,59€**

- Η υπ' αριθ. **... 4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών

Φορ. έτος 2017	**Βάσει Δήλωσης**	**Βάσει ελέγχου**	**Βάσει απόφασης ΔΕΔ**
Ζημίες ιδίου έτους	**265.643,77**	**37.118,14**	**97.903,61**
Διαφορά φόρου		11.060,18	11.060,18
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		5.530,09	5.530,09
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.842,44	1.842,44
Σύνολο φόρου για καταβολή		**18.432,71**	**18.432,71**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.