



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 4/1/2023

Αριθμός απόφασης: 67

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

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.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 ΦΠΑ/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2016, και β) της υπ' αριθ. ...**4/7/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, γ) της από 4/7/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Σερρών, δ) της από 25/5/2022 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2016, ε) της από 25/5/2022 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2017 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό ... **4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση εστίασης (ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο), ΦΠΑ ύψους 6.851,82€ και δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση στην επόμενη φορ. περίοδο ύψους 193,52€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων (στη φορολογία εισοδήματος) και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών από εμπορία σε 579.682,01€, με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, έναντι 550.326,43€ βάσει δήλωσης.
- Με τη με αριθμό ...**4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ύψους 22.771,47€ και δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση στην επόμενη φορ. περίοδο ύψους 3.450,35€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων (στη φορολογία εισοδήματος) και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών από εμπορία σε 392.057,25€, με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, έναντι 283.605,99€ βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από **4/7/2022** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ 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.2859/2000 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 και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών, 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 ΦΠΑ φορ. περιόδων 1/1 - 31/12/2016 και 1/1 -

31/12/2017 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 φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, 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. Μη νόμιμη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στη φορολογία ΦΠΑ, καθώς η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη την αξία των συναλλαγών όπως αυτές προσδιορίστηκαν τεκμαρτως με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, γεγονός που αντίκειται στις διατάξεις της κοινοτικής οδηγίας ΦΠΑ.
3. Έλλειψη αιτιολογίας. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης της φοροδιαφυγής.

Ως προς το με αριθ. ...2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν.4174/2013 και τις από 25/5/2022 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδων 1/1 - 31/12/2016 και 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών

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 το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

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 εκτελεστικότητα. Η εκτελεστικότητα 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 **απαράδεκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του με

αριθ. ...2022 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και των σχετικών από 25/5/2022 προσωρινών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδων 1/1 - 31/12/2016 και 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, **καθώς δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.**

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο 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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του 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 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, 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. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. ... 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. ...».

Επειδή, 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 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 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 οριζόμενων στην παρούσα.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Σε συνέχεια της

A.1008/20-01-2020 (B'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:

A. 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 δύναται 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.

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.

Ε. Λοιπά θέματα

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

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού 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 ελλείπει 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 ελεγχόμενου 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. **26/18-04-2022** 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 (1^η τροπ) και .../2019(1^η 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 ...	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 ...	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 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.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στη φορολογία ΦΠΑ, σημειώνεται ότι εν προκειμένω έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ΦΠΑ, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε. Εξάλλου, με την εγκύκλιο Ε.2016/2020 και την απόφαση Α.1008/2020 που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, περί έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος, ορίζεται ρητά ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Αναφορικά με τον τρίτο 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 ελεγχόμενου, 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 9...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 ανατιολόγητα 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 και β) τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών αποδοχών των εργαζομένων του φορ. έτους 2017

Οι σχετικοί επιμέρους ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι**, καθώς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσβάλλονται πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, αλλά φόρου προστιθέμενης αξίας

γ) Ως προς το ποσοστό της φύρας των προϊόντων του

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 ... **(Τούζλα)** και επί της οδού

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, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της από **4/7/2022** έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Σερρών, εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, οι με αριθ. ... και ... -

4/7/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2016 και 2017, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της (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. Κατά των εν λόγω οριστικών πράξεων φορολογίας εισοδήματος, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. ...- **9/9/2022** ενδικοφανής προσφυγή που έγινε μερικώς δεκτή με τη με αριθ. **66 – 04/01/2023** απόφαση της Υπηρεσίας μας. Ειδικότερα έγινε δεκτός ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσοστό της φύρας των προϊόντων του (κρεατικών), ήταν μεγαλύτερο από το 15% που αναγνώρισε η φορολογική διοίκηση και βάσει της εν λόγω απόφασης το ποσοστό φύρας για την εν λόγω κατηγορία (κρεατικά) προσδιορίστηκε σε 30% λαμβάνοντας υπόψη τους ειδικότερους παράγοντες της παραγωγικής διαδικασίας, από το στάδιο της αγοράς των προϊόντων, μέχρι το στάδιο του σερβιρίσματος, (καθαρισμός, ψήσιμο / τηγάνισμα ανά περίπτωση).

Κατόπιν των ανωτέρω, στην φορολογία εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδα, από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας (εμπορίας) του προσφεύγοντος, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 επαναπροσδιορίστηκαν, ως κάτωθι :

Φορολογικό Έτος 2016

	Βάσει έκθεσης ελέγχου φύρα 15%	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ φύρα 30%
Έσοδα από κρεατικά		
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

	Βάσει έκθεσης ελέγχου φύρα 15%	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ φύρα 15%
Έσοδα από ποτά		
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

	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Συνολικά προσδιορισθέντα έσοδα (από εμπορία)		
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%, (487.931,45€), ήταν μικρότερα των δηλωθέντων από την προσφεύγουσα εσόδων από εμπορία (550.326,43€), ως τελικά τοιαύτα έσοδα για το φορ. έτος 2016 επιλέχθηκαν, δια της ανωτέρω απόφασης της ΔΕΔ, τα τελευταία, ήτοι:

	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Τελικώς προσδιορισθέντα έσοδα από εμπορία	579.682,01	550.326,43

Φορολογικό Έτος 2017

	Βάσει έκθεσης ελέγχου φύρα 15%	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ φύρα 30%
Έσοδα από κρεατικά		
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

	Βάσει έκθεσης ελέγχου φύρα 15%	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ φύρα 15%
Έσοδα από ποτά		
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

	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Συνολικά προσδιορισθέντα έσοδα (από εμπορία)		
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

Με βάση τα παραπάνω ακυρώθηκε η με αριθ. .. **4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 και τροποποιήθηκε η με αριθ. ... **4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α1008/2020 της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε ότι εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, ο οποίος πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος και ο ΦΠΑ των φορ. περιόδων 1/1 - 31/12/2016 και 1/1 - 31/12/2017 με την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2016

Με δεδομένο ότι τα προσδιορισθέντα έσοδα από εμπορία βάσει της αρχής των αναλογιών (487.931,45€), είναι μικρότερα των δηλωθέντων από την προσφεύγουσα τοιαύτων εσόδων (550.326,43€) δεν υφίσταται διαφορά εσόδων και συνακόλουθα φορολογητέων εκροών από εμπορία προς καταλογισμό του αναλογούντος ΦΠΑ.

Συνεπώς, η με αρ. ... **4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών ακυρώνεται με την παρούσα απόφαση:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ - δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών από εμπορία	550.326,43	579.682,01	550.326,43	0,00
Αξία λοιπών φορολογητέων εκροών	5.006,00	5.006,00	5.006,00	0,00
Αξία συνολικών φορολογητέων εκροών	555.332,43	584.688,01	555.332,43	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	659.442,20	659.442,20	659.442,20	0,00
Φόρος εκροών	124.622,99	131.668,33	124.622,99	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	124.816,51	124.816,51	124.816,51	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο	193,52	0,00	193,52	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00	6.851,82	0,00	0,00

Φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2017

Με δεδομένο ότι τα προσδιορισθέντα έσοδα από εμπορία και συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές από εμπορία βάσει της αρχής των αναλογιών προσδιορίστηκαν σε 331.271,78€, ήτοι προέκυψε διαφορά φορολογητέων εκροών από εμπορία δήλωσης - απόφασης ΔΕΔ ύψους 47.665,79 με αναλογούντα ΦΠΑ (με συντελεστή 24%) 11.439,79€ και λαμβάνοντας υπόψη το υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους **193,52€** η με αρ. **...4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών τροποποιείται με την παρούσα απόφαση ως ακολούθως:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ - δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών από εμπορία	283.605,99	392.057,25	331.271,78	47.665,79
Αξία λοιπών φορολογητέων εκροών	2.391,05	2.391,05	2.391,05	0,00
Αξία συνολικών φορολογητέων εκροών	285.997,04	394.448,30	333.662,83	47.665,79
Αξία φορολογητέων εισροών	415.781,87	415.781,87	415.781,87	0,00
Φόρος εκροών	68.621,98	94.650,28	80.061,77	11.439,79
Υπόλοιπο φόρου εισροών	72.072,33	71.878,81	72.072,33	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο	3.450,35	0,00	0,00	-3.450,35
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00	22.771,47	7.989,44	7.989,44

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

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. Επ ίσης, 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 έκπτωσης 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 επιχείρησής 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 επιχείρησής, 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 εκπώσεως 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 ΦΠΑ/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών και
- την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. ...**4/7/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών

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

- Η υπ' αριθ. ... **4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ πράξη επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΦΠΑ που αναγνωρίζεται για έκπτωση	193,52€	0,00	193,52€
Διαφορά ΦΠΑ προς καταβολή	-	6.851,82€	0,00€

- Η υπ' αριθ. ...**4/7/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών

	Βάσει έκθεσης ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Μη αναγνώριση υπολοίπου ΦΠΑ για έκπτωση	3.450,35€	3.450,35€
Διαφορά ΦΠΑ προς καταβολή	22.771,47€	7.989,44€

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 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.