



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 926

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

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

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

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

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

4. Την από 16.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χανίων, κατοίκου Χανίων, οδός αριθμός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

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

1	...../2022	09.11.2022	16.11.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	23.340,58 €
2	...../2022	09.11.2022	16.11.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	7.203,41 €

και των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ίδιου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	...../2022	09.11.2022	16.11.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	2.986,67 €
2	...../2022	09.11.2022	16.11.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	206,56 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 09.11.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

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

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

* * * * *

Επί της από 16.12.2022 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:

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

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/9.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 14.094,35 €, πλέον 7.047,18 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 2.199,05 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 23.340,58 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/9.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 4.434,43 €, πλέον 2.217,22 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 και 551,76 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 7.203,41 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 09.11.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε

A) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016

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

- (i) εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **48.205,49 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») των αναλογιών (βάσει της υπ' αριθμ./23.8.2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων) και
- (ii) δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013 συνολικού ύψους **36.218,30 €** και

ήτοι τελικά με την προσθήκη εισοδημάτων συνολικού ποσού 84.423,79 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	-32.783,23 €	51.640,56 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **9.744,98 €** και

B) το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησής του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017

α) με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα της επιχείρησής του της περιόδου αυτής εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **37.065,00 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») των αναλογιών (βάσει της υπ' αριθμ./23.8.2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	-9.549,77 €	27.515,23 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **9.749,97 €**.

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/9.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 1.991,11 €, πλέον 995,56 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, ήτοι συνολικό ποσό 2.986,67 €, παράλληλα δε δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 149,74 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/9.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 137,71 €, πλέον 68,85 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 206,56 €, παράλληλα δε δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 827,33 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 09.11.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

- α) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **9.614,28 €** και
- β) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **3.436,78 €**, ενώ παράλληλα μειώθηκε το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών κατά 181,82 €,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	43.049,28 €	52.663,56 €
01.01.2017-31.12.2017	36.096,26 €	39.533,04 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη νόμιμη και σε κάθε περίπτωση ανατιολόγητη η υπαγωγή του στην έμμεση μέθοδο προσδιορισμού φόρου.
- 2) Εσφαλμένη αξιολόγηση και εκτίμηση του υλικού και του συνόλου των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων για τις δηλωθείσες δαπάνες – Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης** ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας [...] του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς

και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. [...]. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες [...]. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις [...]. 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης [...]. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1 είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [...]. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. [...]. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της

φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022): «Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/ 27.1.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ («Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα») - που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4174/2013-, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022): «Άρθρο 1. Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό [...] πρόσωπο [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2. Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και, ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις, των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με

το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με τη χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών [...]. Άρθρο 3. Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπíπτον στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Άρθρο 4. Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι **μεγαλύτερα** από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Άρθρο 7. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 [...] Απόφασης του Διοικητή της

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

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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες 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.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Για προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον τιμή αγοράς προς τιμή πώλησης, με βάση τη σχέση:

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

Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = $1 - \text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων}$

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = $\frac{\text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ}}{\text{Αναλογία (\%)} \text{ κόστους πωληθέντων}}$

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα, το Α και το Β, και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 170.000 €

Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Α) 50.000 €

Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Β) 80.000 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογος) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί των πωλήσεων για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 30 €

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 20€

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 50 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 40 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Α) $(50-30)/50 = 0,40$ ή 40%

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Β) $(40-20)/40 = 0,50$ ή 50%

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων έχει ως ακολούθως:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Α) $1 - 0,40 = 0,60$ ή 60%

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Β) $1 - 0,50 = 0,50$ ή 50%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:

Κόστος πωληθέντων / ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α) $50.000 / 0,60 = 83.333,33 \text{ €}$

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β) $80.000 / 0,50 = 160.000,00 \text{ €}$

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και, εφόσον δεν αιτιολογείται, υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α) 83.333,33 €

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β) 160.000,00 €

Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων 243.333,33 €

Μείον: Δηλωθέντα έσοδα 170.000,00 €

Διαφορά 73.333,33 €

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = $(\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}) / \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}$ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

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

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα έσοδα άνευ ΦΠΑ 140.000,00 €

Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 50.000,00 €

Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 80.000,00 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογο) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί του κόστους για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 100 €

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 120 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 130 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 150 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Α) $(130-100)/100 = 0,30$ ή 30%

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Β) $(150-120)/120 = 0,25$ ή 25%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:

Κόστος πωληθέντων $X (1 + \text{Αναλογία } (\%) \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων})$
ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α) 50.000
 $X (1 + 0,30) = 65.000 \text{ €}$

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β) 80.000
 $X (1 + 0,25) = 100.000 \text{ €}$

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και, εφόσον δεν αιτιολογείται, υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α) 65.000€

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β) 100.000 €

Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων 165.000 €

Μείον: Δηλωθέντα έσοδα 140.000 €

Διαφορά εσόδων 25.000 €

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

συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.), καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α., για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν, όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κ.λπ. Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού [...] προσώπου [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ν. ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022): «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022): «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022): «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].*»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017: «*1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].*»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016-2017): «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων κατέφυγε κατά παράβαση των παραπάνω νομοθετικών διατάξεων στη μέθοδο των αναλογιών ως έμμεση μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματός του για τα ως άνω φορολογικά έτη, δεδομένου ότι δεν πληρούται καμία από τις αυστηρές προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για την εφαρμογή των εν λόγω μεθόδων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, ειδικότερα δε:

α) ότι στη σελ. 30 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 09.11.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ίδιου Προϊσταμένου αναφέρεται ότι «το δηλούμενο ατομικό εισόδημα του ελεγχόμενου δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης» και, επομένως, «πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 άρθρου 28 ν. 4172/13», ωστόσο από το ποσό των 40.173,32 € που φέρεται να αντιστοιχεί σε προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του για το έτος 2017 ποσό 35.882,81 € δεν είναι ορθό και αληθές ότι είναι προσωπικές του δαπάνες (αναφέρεται ως δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 εντύπου Ε1)), αλλά αντιστοιχεί σε δαπάνες αποκλειστικά της ατομικής επιχείρησής του και σε καμία περίπτωση σε δαπάνες προσωπικές, δεν γνωρίζει δε γιατί το ποσό αυτό -προφανώς από λάθος ή παραδρομή της Τράπεζας που το μετέφερε ως πληροφορία και στοιχείο στη Δ.Ο.Υ.- αντιστοιχήθηκε στις προσωπικές του δαπάνες και όχι σε δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης, έπρεπε δε να είχε αναζητηθεί η πραγματική φύση των δαπανών αυτών από τον υπό κρίση έλεγχο, για να διαπιστωθεί ότι αυτές ανήκουν στην ατομική του επιχείρηση και όχι στον ίδιο προσωπικά,

β) ότι δεν ελήφθησαν υπόψιν το συνολικό επίπεδο διαβίωσής του και ότι δεν έχει καθόλου ακίνητα περιουσιακά στοιχεία, που έπρεπε σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις να ληφθούν υπόψη,

γ) ότι σε κάθε περίπτωση η προσφυγή στη μέθοδο της αρχής των αναλογιών ως έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού του εισοδήματός του δεν αιτιολογείται επαρκώς και ειδικώς, όπως απαιτεί ο νόμος ειδικά για την υπαγωγή αυτή, αλλά και γενικότερα για κάθε δυσμενή ατομική διοικητική πράξη, αφού γίνεται μεν μνεία της υπ' αριθμ./24.8.2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων για την εφαρμογή της για τις ελεγχόμενες περιόδους, η απόφαση όμως αυτή ουδέποτε του κοινοποιήθηκε για να λάβει γνώση, να ελέγξει τη νομιμότητά της και να τοποθετηθεί επ' αυτής, παρότι επέφερε μεγάλες οικονομικές συνέπειες σε βάρος του, και

δ) ότι άλλωστε η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών ως τάχα καταλληλότερης μεθόδου για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι, πέραν των

άλλων λόγων, λανθασμένη, διότι δεν είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί επουδενί ως αντιπροσωπευτική για μία επιχείρηση, όπως η δική του, που διαθέτει εκατοντάδες κωδικούς πώλησης προϊόντων, ενώ δεν αναφέρεται με ποια κριτήρια επιλέχθηκαν τα προϊόντα, στα οποία εφαρμόστηκε τελικά η μέθοδος των αναλογιών, και γιατί δεν έγινε επιλογή μεγαλύτερου κύκλου προϊόντων της επιχείρησής του.

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

A) Και μόνο το γεγονός ότι **αφενός**:

α) στην υπ' αριθμ. καταχώρησης/13.7.2017 δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 έχει δηλώσει ο ίδιος για το εν λόγω έτος (i) δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής (κωδικός 727 της δήλωσης) συνολικού ύψους 2.005,00 €, (ii) ενοίκιο που πλήρωσε για κύρια κατοικία της οικογένειάς του (κωδικός 811 της δήλωσης) συνολικού ύψους 1.680,00 € και (iii) έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης σύμφωνα με το άρθρο 18 ν. 4172/2013 (κωδικός 051 της δήλωσης) συνολικού ύψους 999,64 €, συνεπώς για το έτος 2016 οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του ανήλθαν συνολικά σε **4.684,64 €** (στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 09.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου προστίθεται και ποσό ασφαλιστρων συνολικού ύψους 396,72 €)· και

β) στην υπ' αριθμ. καταχώρησης/5.7.2018 δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 έχει δηλώσει ο ίδιος για το εν λόγω έτος (i) δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής (κωδικός 727 της δήλωσης) συνολικού ύψους 3.030,00 €, (ii) ενοίκιο που πλήρωσε για κύρια κατοικία της οικογένειάς του (κωδικός 811 της δήλωσης) συνολικού ύψους 1.680,00 € και (iii) δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδικός 049 της δήλωσης) συνολικού ύψους 35.882,81 €, στη συνημμένη δε στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./5.7.2018 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2017 της επιχείρησής του κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες συνολικού ύψους 94,01 € (κωδικός 2012 της κατάστασης), που ως προσωπικές δαπάνες δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη αφαιρητικά, για φορολογικούς σκοπούς, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του («λογιστικές διαφορές»), συνεπώς για το έτος 2017 οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του ανήλθαν συνολικά σε **40.686,82 €** (στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 09.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου προστίθεται και ποσό ασφαλιστρων συνολικού ύψους 363,66 €),

ενώ παράλληλα κατ' αμφότερα τα έτη είχε στην κυριότητά του ένα (1) αυτοκίνητο 1.598 κ.ε. 12 ετών και είχε δύο (2) ανήλικα τέκνα, **αφετέρου** το δηλωθέν εισόδημά του για μεν το φορολογικό έτος 2016 (χωρίς τις δηλωθείσες ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα (συνολικού ύψους 32.783,23 €)) ήταν μόλις **640,02 €**, για δε το φορολογικό έτος 2017 (χωρίς τις δηλωθείσες ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα (συνολικού ύψους 9.547,24 €)) ήταν μόλις **960,03 €**,

δικαιολογεί τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022)) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»), **δεδομένου ότι** το μεν συνολικό ποσό του δηλωθέντος από τον ίδιο με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης/13.7.2017) δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 εισοδήματος (640,02 €) δεν επαρκούσε για την κάλυψη της ως άνω ετήσιας προσωπικής του δαπάνης για το έτος 2016, πολλώ μάλλον αν συμπεριληφθεί και το προκύψαν από την εκκαθάριση της υπ' αριθμ. καταχώρησης/15.7.2016 δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2015 προς καταβολή εντός του 2016 ποσό («χρεωστικό ποσό») συνολικού ύψους **929,29 €** (σύμφωνα με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2015 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/15.7.2016 και αριθμό ειδοποίησης/15.7.2016), το δε συνολικό ποσό του δηλωθέντος από τον ίδιο με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης/5.7.2018) δήλωσή τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 εισοδήματος (960,03 €) δεν επαρκούσε για την κάλυψη της ως άνω ετήσιας προσωπικής του δαπάνης για το έτος 2017, πολλώ μάλλον αν συμπεριληφθεί και το προκύψαν από την εκκαθάριση της υπ' αριθμ. καταχώρησης/13.7.2017 δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 προς καταβολή εντός του 2017 ποσό («χρεωστικό ποσό») συνολικού ύψους **574,26 €** (σύμφωνα με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/13.7.2017 και αριθμό ειδοποίησης/13.7.2017). Για τους λόγους αυτούς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων κατέφυγε κατά παράβαση των παραπάνω νομοθετικών διατάξεων στη μέθοδο των αναλογιών ως έμμεση μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματός του για τα ως άνω φορολογικά έτη, δεδομένου ότι δεν πληρούνταν καμία από τις αυστηρές προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για την εφαρμογή των εν λόγω μεθόδων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Β) Ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό μέσο προς απόδειξη («πλήρη απόδειξη») του ισχυρισμού του ότι, σ' ό,τι αφορά στο φορολογικό έτος 2017, από το ποσό των 40.173,32 € που φέρεται να αντιστοιχεί σε προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του ποσό 35.882,81 € δεν είναι ορθό και αληθές ότι είναι προσωπικές του δαπάνες (αναφέρεται ως δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 εντύπου Ε1)), αλλά αντιστοιχεί σε δαπάνες αποκλειστικά της ατομικής επιχείρησής του και σε καμία περίπτωση σε προσωπικές δαπάνες, και ότι αυτός φέρει το βάρος να αποδείξει την πραγματική φύση των δηλούμενων από αυτόν δαπανών (προσωπικές ή συναρτώμενες με την επιχειρηματική του δραστηριότητα), όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016-2017)), πάντως, ακόμα κι αν δε λαμβανόταν υπόψη το εν λόγω ποσό των 35.882,81 €, και πάλι το συνολικό ποσό του δηλωθέντος από τον ίδιο με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης/5.7.2018) δήλωσή τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 εισοδήματος (960,03 €) δε θα επαρκούσε για την κάλυψη του υπολειπόμενου ποσού της ετήσιας προσωπικής του δαπάνης για το έτος 2017 συνολικού ύψους 4.804,01 €. Για το λόγο αυτό, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, σ' ό,τι αφορά στο φορολογικό έτος 2017, από το ποσό των 40.173,32 € που φέρεται να αντιστοιχεί σε

προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του ποσό 35.882,81 € δεν είναι ορθό και αληθές ότι είναι προσωπικές του δαπάνες (αναφέρεται ως δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 εντύπου Ε1)), αλλά αντιστοιχεί σε δαπάνες αποκλειστικά της ατομικής επιχείρησής του και σε καμία περίπτωση σε προσωπικές δαπάνες, πρέπει, σε κάθε περίπτωση και προεχόντως, να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Γ) Από καμία από τις προπαρατεθείσες διατάξεις δεν προκύπτει ότι για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022)) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») πρέπει, πέραν των οριζόμενων από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ίδια (16.11.2022)) προϋποθέσεων, να λαμβάνονται υπόψη και άλλα στοιχεία, όπως π.χ. η ύπαρξη ή μη ακίνητης περιουσίας, το συνολικό (εννοείται χαμηλό) επίπεδο διαβίωσης του ελεγχόμενου, σύμφωνα με όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, κ.ά.). Για το λόγο αυτό, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εν προκειμένω για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 ν. 4174/2013 μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») έπρεπε να ληφθούν υπόψη το συνολικό επίπεδο διαβίωσής του και ότι δεν έχει καθόλου ακίνητα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Δ) Στις σελ. 28-31 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 09.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου εκτίθενται με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή οι λόγοι που επέβαλαν την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»), η επιλογή δε της μεθόδου αυτής αποφασίστηκε με την υπ' αριθμ./23.8.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επί τη βάση της σχετικής εισήγησης του διενεργούντος τον υπό κρίση έλεγχο αρμοδίου οργάνου της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Το περιεχόμενο της απόφασης αυτής μαζί με την αιτιολογία της περιλαμβανόταν, όπως σαφώς προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ελέγχου, στο υπ' αριθμ./12.9.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 21.9.2022, ως εκ τούτου επί της ουσίας η απόφαση αυτή πράγματι του κοινοποιήθηκε, προκειμένου αυτός να λάβει γνώση, να ελέγξει τη νομιμότητά της και να τοποθετηθεί επ' αυτής, πράγμα άλλωστε το οποίο και έπραξε με το υπ' αριθμ. πρωτ./11.10.2022 (εμπροθέσμως υποβληθέν) υπόμνημά του, στο πλαίσιο δε αυτό δεν υπήρχε καμία υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να του κοινοποιήσει αυτοτελώς την απόφαση αυτή νωρίτερα, πόσω μάλλον που μια τέτοια υποχρέωση δεν προβλέπεται από καμία από τις προπαρατεθείσες διατάξεις. Για το λόγο αυτό, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσφυγή στη μέθοδο της αρχής των αναλογιών ως έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού του εισοδήματός του δεν αιτιολογείται επαρκώς και ειδικώς, αφού γίνεται μνημία της υπ' αριθμ./24.8.2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων για την εφαρμογή της για τις ελεγχόμενες περιόδους, η απόφαση όμως αυτή ουδέποτε του κοινοποιήθηκε για να λάβει γνώση, να ελέγξει τη νομιμότητά της και να τοποθετηθεί επ' αυτής, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ε) Στις σελ. 31-33 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 09.11.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου εκτίθενται με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή οι λόγοι, για τους οποίους επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών ως καταλληλότερη μέθοδος για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο δε προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους κατά τη γνώμη του λόγους η μέθοδος αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να χαρακτηριστεί ως αντιπροσωπευτική για μια επιχείρηση, όπως η δική του, πολλώ μάλλον που, όπως σαφώς προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ελέγχου (σελ. 32-33), εν προκειμένω λήφθηκαν υπόψη όλα τα εμπορευόμενα από αυτήν αγαθά, κατά κατηγορία, με ειδική μνεία στα καπνοβιομηχανικά είδη/τσιγάρα και στις τηλεκάρτες, που αποτελούσαν για τα υπό κρίση ελεγχόμενα έτη τον κατεξοχήν κύριο όγκο αγορών της επιχείρησής του (53,43 % + 32,47 % = συνολικά 85,90% για το φορολογικό έτος 2016 και 55,34% + 29,74% = συνολικά 85,08% για το φορολογικό έτος 2017). Για το λόγο αυτό, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών ως τάχα καταλληλότερης μεθόδου για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι λανθασμένη, διότι δεν είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί επουδενί ως αντιπροσωπευτική για μία επιχείρηση, όπως η δική του, που διαθέτει εκατοντάδες κωδικούς πώλησης προϊόντων, ενώ δεν αναφέρεται με ποια κριτήρια επιλέχθηκαν τα προϊόντα, στα οποία εφαρμόσθηκε τελικά η μέθοδος των αναλογιών, και γιατί δεν έγινε επιλογή μεγαλύτερου κύκλου προϊόντων της επιχείρησής του, πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί συνολικά, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού), όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017): «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017): «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων

(500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 2, 4-6, 8 και 10 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «2. [...] Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. 3. [...] Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, -Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, -Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τράπεζας, -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των € 500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. 6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή». 7. [...]. 8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. 9. [...]. 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά. 11. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 1 και 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Σε περίπτωση αγοράς αγαθών που

παραδίδονται από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς (ταχυμεταφορέας - *courier* - «εισπράκτορας για λογαριασμό τρίτων») με αντικαταβολή του τιμήματος χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με μετρητά, τότε η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς αναγράφει στο «συνοδευτικό δελτίο ταχυμεταφοράς» (ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ) που υποχρεούται να εκδίδει με βάση τον Κανονισμό Γενικών Αδειών (αριθμ. Απόφ. /064 της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων - Ε.Ε.Τ.Τ. /ΦΕΚ 1700Β710.07.2013) τον αριθμό και την ημερομηνία του τιμολογίου που εξοφλείται και το ακριβές ποσό των μετρητών που παραλαμβάνει. Η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς έχει την υποχρέωση να καταθέσει συνολικά τα ποσά σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας εντολέα - πωλητή εντός δύο (2) ημερών από την έκδοση του Το αντίγραφο του «συνοδευτικού δελτίου ταχυμεταφοράς» (.....) που παραδίδεται στον αγοραστή των αγαθών και αναγράφει το ποσό που αυτός κατέβαλε διαφυλάσσεται μέχρι το χρόνο παραγραφής της χρήσης, μέσα στην οποία το έλαβε. 2. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων κ.λπ.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.11.2022): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι τα ποσά που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του συνολικού ύψους 36.218,30 € λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής αφορούσαν σε τιμολόγια έκδοσης μιας συγκεκριμένης προμηθεύτριας εταιρείας με ΑΦΜ («..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.»), με την οποία είχε διαρκείς εμπορικές συναλλαγές και της οποίας τα τιμολόγια τα εξοφλούσε με παράδοση μετρητών στο νόμιμο εκπρόσωπό της έναντι των οφειλομένων, τα οποία κατά τη μεταξύ τους συμφωνία κατέθετε αυτός στη συνέχεια σε τραπεζικό λογαριασμό του και τελικά τα μετέφερε ο ίδιος στην κύρια προμηθεύτρια εταιρεία με ΑΦΜ («..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ»), προσκομίζει δε συναφώς α) αντίγραφο καρτέλας ισοζυγίου της ως άνω προμηθεύτριας με ΑΦΜ μηνός Απριλίου 2016, στο οποίο κατά τους ισχυρισμούς του απεικονίζονται οι συναλλαγές της επιχείρησής του με την εν λόγω επιχείρηση κατά την κρίσιμη ελεγχόμενη περίοδο και το γεγονός ότι συνολικό ποσόν τιμολογίων ύψους 36.218,30 € ήταν εξοφλημένο, β) αντίγραφο καρτέλας της εν λόγω προμηθεύτριας εταιρείας που διατηρεί η ως άνω κύρια προμηθεύτρια με ΑΦΜ, όπου κατά τους ισχυρισμούς του απεικονίζονται όλες οι συναλλαγές μεταξύ των δύο εταιρειών για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016, και γ) την τραπεζική κίνηση του λογαριασμού της Τράπεζας Α.Ε. με IBAN GR.....

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί δεν προσκομίζει κανένα έγγραφο (π.χ. σχετικά παραστατικά τράπεζας), από το οποίο να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) το γεγονός ότι τα υπό κρίση ληφθέντα τιμολόγια τα έχει εξοφλήσει με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Ειδικότερα:

α) Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν διαπιστώνεται ο τρόπος εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων με τραπεζικό μέσο, όπως προβλέπεται και απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, στον προσκομισθέντα υπ' αριθμ. ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου με ΑΦΜ (.....) της

προμηθεύτριας εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» (σχετικά 7 και 9) απεικονίζονται καταθέσεις μετρητών, χωρίς ωστόσο να προκύπτει καμία συσχέτιση με τον προσφεύγοντα και με τα υπό κρίση τιμολόγια (στην αιτιολογία των κινήσεων εμφανίζεται «κατάθεση μετρητών»), ενώ στο προσκομισθέν ισοζύγιο της ίδιας προμηθεύτριας εταιρείας (σχετικό 8) απεικονίζεται για την κίνηση του Απριλίου 2016 συνολική χρέωση και πίστωση στο λογαριασμό του πελάτη και προσφεύγοντος ποσού 36.218,30 €, χωρίς ωστόσο να προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων. Επίσης, η προσκομισθείσα καρτέλα του πελάτη «..... ΣΙΑ Ε.Ε.» (σχετικό 10) που τηρεί η εταιρεία με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» απεικονίζει τις συναλλαγές των δύο ως άνω εταιρειών και δεν προκύπτει από αυτές καμία συσχέτιση τους με τα υπό κρίση τιμολόγια και τον τρόπο πληρωμής αυτών.

β) Σε κάθε δε περίπτωση, ο επικαλούμενος από τον προσφεύγοντα τρόπος εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων (με παράδοση μετρητών στο νόμιμο εκπρόσωπο της προμηθεύτριας και εκδότριας εταιρείας και με εν συνεχεία κατάθεσή τους από το τελευταίο αυτό πρόσωπο (και όχι από τον ίδιο τον προσφεύγοντα) σε δικό του τραπεζικό λογαριασμό) δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των αναφερόμενων στις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 (και κυρίως στην παρ. 4 αυτής) και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].*»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 09.11.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 16.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	...../2022	09.11.2022	16.11.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016
2	...../2022	09.11.2022	16.11.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

και των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	.../2022	09.11.2022	16.11.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016
2	...../2022	09.11.2022	16.11.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017

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

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

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	14.094,35 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	7.047,18 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	2.199,05 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>23.340,58 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/9.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	4.434,43 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	2.217,22 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	551,76 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>7.203,41 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/9.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	1.991,11 €
----------------------	------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄ , β΄ , γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	995,56 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.986,67 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>149,74 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/9.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	137,71 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄ , β΄ , γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	68,85 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>206,56 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>827,33 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/9.11.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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