



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 30/03/2023

Αριθμός απόφασης: 839

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΧΑΝΙΩΝ, περιοχή, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, και β) της υπ' αριθμ. /09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 09/11/2022 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
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:

α) Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 21.371,03 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.685,52 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.072,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 35.128,76 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 09/11/2022 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./0/8431/18-01-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2016 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Φορολογικό έτος 2016
1. Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	0,00
2. Δηλωθέν εισόδημα από μερίσματα-τόκους	6,76
3. Δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00
4. Δηλωθέν εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα	-15.622,25
5. Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά	0,00
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	6,76
Δάνεια (καταβληθείσες δόσεις - αποπληρωμή)	14.051,67
Σύνολο προσωπικών δαπανών	14.051,67
ΔΙΑΦΟΡΑ	-14.044,91

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172 /2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την τεχνική της **αρχής των αναλογιών**.

Κατόπιν τούτου εκδόθηκε η με αριθμ./20-09-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, με την οποία ενέκρινε την τεχνική της **αρχής των αναλογιών** ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στο ύψος των 251.266,16 ευρώ και δεδομένου ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε 172.367,91 ευρώ, τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος είναι αυτά που προσδιορίστηκαν με έμμεσες τεχνικές, ήτοι **251.266,16 ευρώ**.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	172.367,91	251.266,16	78.898,25
ΜΕΙΟΝ: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	93.061,54	93.061,54	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	79.306,37	158.204,62	78.898,25
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	100.485,48	100.485,48	0,00
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	-15.622,25	57.719,14	73.341,39

β) Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 18.624,87 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 9.312,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **27.937,31 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν του πορίσματος της από 09/11/2022 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος ως εκροές για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., έκρινε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και προσδιόρισε την φορολογική οφειλή στο Φ.Π.Α. ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015			
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	172.609,03	251.507,28	78.898,25
Αξία φορολογητέων εισροών	121.884,41	121.884,41	
Φόρος εκροών	40.939,96	59.653,27	18.713,31
Υπόλοιπο φόρου εισροών	41.053,66	41.053,66	

Πιστωτικό υπόλοιπο	113,70	25,26	88,44
Χρεωστικό υπόλοιπο		18.624,87	18.624,87
Πρόστιμο 58Α Κ.Φ.Δ.		9.312,44	9.312,44
Σύνολο φόρου για καταβολή		27.937,31	27.937,31
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	113,70	25,26	88,44

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

• **Εσφαλμένη εφαρμογή από τη φορολογική αρχή του άρθρου 28 ν. 4172/2013.**

Η Δ.Ο.Υ. Χανίων έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 περί μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του από τα δηλούμενα εισοδήματα του, ωστόσο ουδέποτε συνεκτίμησε τα εισοδήματα του από προγενέστερα έτη, τα οποία είχαν φορολογηθεί και τα οποία υπερκαλύπτουν κατά πολύ την ως άνω διαφορά. Ειδικότερα η εν λόγω διαφορά υπερκαλύπτεται από τα εισοδήματα φορολογικού έτους 2015, τα οποία η φορολογική αρχή του προσδιόρισε στο ποσό των 122.896,27 ευρώ, ενώ επιπροσθέτως, υπερκαλύπτεται και από τραπεζικό διαθέσιμο υπόλοιπο που είχε στις 31/12/2015 στο με αριθμ. τηρούμενο στην Τράπεζα Χανίων τραπεζικό του λογαριασμό ταμειευτηρίου, που όπως αποδεικνύεται από τη με αριθμ. πρωτ. /2022 προσκομισθείσα βεβαίωση υπολοίπων καταθετικών λογαριασμών της ίδιας Τράπεζας ανέρχονταν στο ποσό των 9.466,96 ευρώ.

Περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. Χανίων με πλημμελή αιτιολογία και κατά παράβαση των άρθρων 28 του ν.4987/2022 και 64 του ν.4987/2022 δεν παρέθεσε στοιχεία αναφορικά με την φύση των δαπανών που επικαλείται (προσωπικών ή επαγγελματικών). Ειδικότερα, ο έλεγχος προσδιόρισε τις προσωπικές του δαπάνες διαβίωσης στο ποσό των 14.051,67 ευρώ επί τη βάσει τριών (3) τοκοχρεωλυτικών αποσβέσεων δανείων ύψους 2.375,70 ευρώ, 3.668,56 ευρώ και 8.007,41 ευρώ. Ωστόσο, για τα ως άνω δάνεια, μονάχα για ένα αναφέρει ότι είναι προσωπικό – καταναλωτικό (καταβληθείσες δόσεις 2.375,70 ευρώ), ενώ για τα λοιπά δάνεια στην στήλη «ΕΙΔΟΣ ΔΑΝΕΙΟΥ» αναγράφει «ΑΛΛΟ» (σελ.15 Έκθεσης Ελέγχου). Τα εν λόγω δάνεια είναι επιχειρηματικά – επαγγελματικά και συνεπώς πρέπει να αφαιρεθούν από τις δαπάνες διαβίωσης που του προσδιόρισε η Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς το ένα δάνειο αφορά τη με αριθμ. σύμβαση ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού/δανείου με την Τράπεζα Χανίων, το οποίο αφορά επιχειρηματικό δάνειο και το δεύτερο δάνειο αφορά τη με αριθμ. σύμβαση επιχειρηματικού δανείου με την Τράπεζα Χανίων. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει τις με αριθμ. πρωτ. /2017 και /2022 βεβαιώσεις καταβολών της Τράπεζας Χανίων.

• **Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 27 ν. ν.4987/2022 και πλημμελής αιτιολογία της Έκθεσης Ελέγχου κατά παράβαση του άρθρου 28 παρ. 2 ν.4987/2022 και 64 ν. 4987/2022**

Η Δ.Ο.Υ. Χανίων όλως εσφαλμένως προσέφυγε στην μέθοδο της αρχής των αναλογιών για να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του, από τη στιγμή που τα πάντα στην ατομική του επιχείρηση κρίθηκαν πλήρως νόμιμα και αξιόπιστα. Εξάλλου, με βάση τις ισχύουσες εγκυκλίους είναι προφανές ότι η εν λόγω μέθοδος είναι ακατάλληλη, καθώς η ατομική του επιχείρηση δεν διαθέτει ούτε αποθέματα, δεν υπάρχει ομοιομορφία στις τιμές πώλησης και πολύ περισσότερο δεν

υπάρχει όμοιο μεικτό κέρδος μεταξύ των πωλούμενων προϊόντων. Συνεπώς ο έλεγχος παρείχε πλημμελή αιτιολογία ως προς την επιλογή της καταλληλότερης έμμεσης τεχνικής του άρθρου 27 ν.4987/2022, ενώ σε κάθε περίπτωση από τα δεδομένα της εν λόγω υπόθεσης καταλληλότερη κρίνεται η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας αντί της αρχής των αναλογιών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013:

«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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

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 νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή 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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

.....

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.**

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

B. 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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων εξέδωσε την απόφαση με αριθμό/20-09-2022 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου (της αρχής των αναλογιών) για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, κατόπιν της εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή, σύμφωνα με την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ που προβλέπει την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου. Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από την αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Φορολογικό έτος 2016
1. Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	0,00
2. Δηλωθέν εισόδημα από μερίσματα-τόκους	6,76
3. Δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00
4. Δηλωθέν εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα	-15.622,25
5. Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά	0,00
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	6,76
1. Καταβληθείσες δόσεις καταναλωτικού δανείου συνολικού ύψους 12.000 €	2.375,70
2. Καταβληθείσες δόσεις δανείου (άλλο) συνολικού ύψους 15.000,00 €	3.668,56
3. Καταβληθείσες δόσεις δανείου (άλλο) συνολικού ύψους 73.571,87	8.007,41
Σύνολο προσωπικών δαπανών (Καταβληθείσες δόσεις δανείων)	14.051,67
ΔΙΑΦΟΡΑ	-14.044,91

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα για το φορολογικά έτος 2016 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος είναι 6,76 ευρώ, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 14.051,67 ευρώ και ως εκ τούτου, δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι για τα ως άνω δάνεια, μονάχα το ένα είναι προσωπικό – καταναλωτικό (καταβληθείσες δόσεις 2.375,70 ευρώ), ενώ τα υπόλοιπα δάνεια είναι επιχειρηματικά – επαγγελματικά και συνεπώς πρέπει να αφαιρεθούν από τις δαπάνες διαβίωσης που του προσδιόρισε η Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς το ένα δάνειο αφορά τη με αριθμ. σύμβαση ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού/δανείου με την Τράπεζα Χανίων, το οποίο αφορά επιχειρηματικό δάνειο και το δεύτερο δάνειο αφορά τη με αριθμ. σύμβαση επιχειρηματικού δανείου με την Τράπεζα Χανίων. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει τις με αριθμ. πρωτ./2017 και/2022 βεβαιώσεις καταβολών της Τράπεζας Χανίων. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι μόνο οι καταβολές ύψους 8.007,41 ευρώ αφορούν επιχειρηματικό δάνειο, όπως αναφέρεται ρητά στη με αριθμ. πρωτ./77/15-12-2022 βεβαίωση καταβολών δανείου της Τράπεζας Χανίων, ενώ από τη με αριθμ. πρωτ./144/17-01-2017 βεβαίωση καταβολών της ίδιας τράπεζας δεν προκύπτει το είδος του δανείου

(καταναλωτικό ή επιχειρηματικό) και συνεπώς δεν είναι σαφές ότι πρόκειται για δάνειο που εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησής του και όχι τις προσωπικές δαπάνες του. Σε κάθε περίπτωση, το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος ύψους **5,74 ευρώ** (6,76-1,02 φόρος τόκων) δεν επαρκεί για την κάλυψη ακόμα και μόνο της δαπάνης του καταναλωτικού δανείου που επικαλείται ύψους 2.375,70 ευρώ.

Περαιτέρω, η τυχόν ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2, περ. ζ' του ν.4172/2013, και συνεπώς δεν αναζητείται ο τρόπος κάλυψης της διαφοράς μεταξύ εισοδήματος και πραγματοποιούμενων δαπανών με τυχόν ύπαρξη ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Συνεπώς ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών που προβλέπεται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στο **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.».

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

«Άρθρο 1

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

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των

δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του 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 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, με την Ε.2016/2020 ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β`88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

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

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

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

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι

αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

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

.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

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

περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

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

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

Επειδή ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 προέβη στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος με τη χρήση αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, και συγκεκριμένα του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους, που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από άλλες πηγές. Στην οικεία έκθεση φορολογίας ελέγχου για το έτος 2016 αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία (τιμολόγια προμηθευτών, τιμές αγοράς και τιμές πώλησης σε ποτά και φαγητά) στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος για την εξαγωγή ποσοστών και δεικτών κέρδους. Επίσης στην έκθεση αναφέρεται ότι η επιχείρηση στερείται αποθεμάτων, καθότι είναι επιχείρηση ευρισκόμενη σε τουριστική περιοχή με τις εργασίες της να τελειώνουν τα τέλη Οκτώβρη, γεγονός εμφανές και από τον σταδιακό της εφοδιασμό από τους προμηθευτές ανά εβδομάδα με ποσότητες ανάλογες της κατανάλωσης. Τέλος, οι οδηγίες που έχουν χορηγηθεί από τη Διοίκηση βάσει Εγκυκλίων (Α. 1008/2020, Ε.2016/2020) αναφέρουν τη δυνατότητα εφαρμογής της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή σε επιχειρήσεις που τηρούν απογραφή, **χωρίς ωστόσο να είναι η ύπαρξη αποθέματος/απογραφής προαπαιτούμενη και υποχρεωτική ώστε να εφαρμοσθεί η ανωτέρω έμμεση τεχνική ελέγχου με αξιόπιστα αποτελέσματα.**

Επειδή, όπως αναφέρεται στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2016, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το δείκτη περιθωρίου κέρδους, βασίστηκε στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με πληροφορίες που παρασχέθηκαν από την ίδια την επιχείρηση για τη χρήση 2016.

Ειδικότερα, βάσει των τιμολογίων αγοράς από τους δύο (2) βασικούς προμηθευτές της εταιρείας του προσφεύγοντος, προσδιορίστηκαν οι τιμές αγοράς για επιλεγμένα προϊόντα που προσφέρει η προσφεύγουσα στους πελάτες της. Στη συνέχεια, ο έλεγχος μετέτρεψε τις αγορές ωμού κρέατος το κιλό σε τρεις (3) μερίδες φαγητού στο πλαίσιο των ευνοϊκότερων δυνατών συντελεστών για την επιχείρηση, στηριζόμενος στο γεγονός ότι, με βάση τη με αριθμ./2009 αγορανομική διάταξη, το ελάχιστο βάρος ανά μερίδα κρέατος, ψητού ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο παρασκευής, που προσφέρεται από εστιατόρια, ταβέρνες, μαγειρεία και λοιπά παρόμοια καταστήματα, είναι 125 γραμμάρια ψημένο, το οποίο αντιστοιχεί σε 250 γραμμάρια νωπό.

Οι τιμές πώλησης των κρεάτων βασίστηκαν στον τιμοκατάλογο που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος από εφαρμογές κοινωνικών δικτύων και την εφαρμογή παραγγελιών μέσω διαδικτύου efood.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος έλαβε την ευνοϊκότερη που προκύπτει για τον προσφεύγοντα μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς (2,93 ευρώ) στα φαγητά, διότι υπάρχει μεγάλη ποικιλία προσφερόμενων φαγητών στον κατάλογο από τα οποία προκύπτουν και μεγαλύτερες αναλογίες τιμής αγοράς πώλησης, όπως ενδεικτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου «Ψαρονέφρι με 11,90 ευρώ, ποικιλία χοιρινή με 11,90 ευρώ, σνίτσελ κοτόπουλο με 8,50 ευρώ κτλ», μείωσε τις τιμές κατά 20%, καθώς ο τιμοκατάλογος που αντλήθηκε από το διαδίκτυο είναι νεότερης χρονιάς και επιπλέον αναγνώρισε και σχετική φύρα, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριοποίησης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ενώ για τον τελικό προσδιορισμό του μικτού κέρδους έλαβε υπόψη τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμή πώλησης/αγοράς βάσει του ποσοστού συμμετοχής στον τζίρο των ποτών και των φαγητών.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, υπολογίστηκε σταθμισμένη αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς 2,7 και προσδιορίστηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της σταθμισμένης μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς του ελέγχου στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης του προσφεύγοντος, στο ύψος των 251.266,16 ευρώ.

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς περί μη αιτιολογημένης έκθεσης, χωρίς να προσκομίζει νεότερα στοιχεία που να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 09/11/2022 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 16/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /09-11-2022 και /09-11-2022 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	475,70	63.282,76	63.282,76	62.807,06
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	103,16	21.474,19	21.474,19	21.371,03
Προκαταβολή φόρου		103,17	103,17	103,17	
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			10.685,52	10.685,52	10.685,52
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			3.072,21	3.072,21	3.072,21
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		206,33	35.335,09	35.335,09	35.128,76

- **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΩΝ		172.609,03	251.507,28	251.507,28	78.898,25
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ		121.884,41	121.884,41	121.884,41	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ		40.939,96	59.653,27	59.653,27	18.713,31
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ		41.053,66	41.053,66	41.053,66	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		113,70	25,26	25,26	88,44
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			18.624,87	18.624,87	18.624,87
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ			9.312,44	9.312,44	9.312,44
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			27.937,31	27.937,31	27.937,31
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		113,70	25,26	25,26	88,44

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.