



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03.04.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 663

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση (εστιατόριο) φόρος ποσού 14.553,77 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 7.276,89 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.183,75 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 24.014,41 €, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων του βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών σε 407.041,05 € από 252.547,51 € βάσει δήλωσης. Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν μη εκπιπτόμενες βάσει του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού 34.291,43 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 19.827,74 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.913,87 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.973,85 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 32.715,46 €, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων του βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών σε 460.260,17 € από 287.732,97 € βάσει δήλωσης.

Επιπλέον, διαπιστώθηκαν μη εκπιπτόμενες βάσει του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού 28.958,37 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση του προσφεύγοντος κατά 1.758,47 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 34.344,87 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 17.172,43 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 51.517,30 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 2.126,12 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 40.419,75 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 20.209,87 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 60.629,62 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχείρησής του ορισμένες δαπάνες, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της και συντελέστηκαν νόμιμα (παρατίθεται αναλυτικός πίνακας).

2) Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου. Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, έτσι όπως αυτές ορίζονται τόσο στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όσο και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο διενεργηθείς έλεγχος εφάρμοσε, την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών με σκοπό τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησής του, χωρίς ωστόσο σε κανένα σημείο της έκθεσης να αναφέρεται στην ελεγκτική διαδικασία και στα συγκεκριμένα βήματα ελέγχου που ορίζονται στην Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., και στην Ε2016/2020 εγκύκλιο. Ο έλεγχος για την προϋπόθεση υπαγωγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013, επικαλείται δήθεν αδυναμία κάλυψης προσωπικών δαπανών του. Όμως, λανθασμένα έλαβε υπόψη του τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης κάθε έτους, ενώ οι διατάξεις της παραγρ.2 του ως άνω άρθρου προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και όχι με τις τεκμαρτές. Σε κάθε περίπτωση, προσκομίζει ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, από την οποία προκύπτει ότι το 2016 είχε διαθέσιμο προς ανάλωση ποσό ύψους 99.774,25 ευρώ.

Επιπλέον, θα πρέπει στην αιτιολογία της επιλογής να διαλαμβάνονται και οι λόγοι που δεν μπορούν ή δεν ενδείκνυται η εφαρμογή των λοιπών μεθόδων.

3) Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.

4) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων. Η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη της τιμοκατάλογο που δεν ανήκει στην επιχείρησή του (εντόπισε δήθεν ανάρτηση πελάτη, για το έτος 2018, με φωτογραφίες του τιμοκαταλόγου, όμως, ο εν λόγω τιμοκατάλογος δεν αφορά την επιχείρησή του και σε κάθε περίπτωση αντιστοιχεί σε άλλο φορολογικό έτος). Ο ορθός τιμοκατάλογος είναι αυτός που ήδη προσκόμισε ενώπιον της ελεγκτικής αρχής και συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή και βάσει αυτού έπρεπε να γίνουν όλοι οι υπολογισμοί. Έγινε εσφαλμένη σύγκριση τιμοκαταλόγων από άλλες ψαροταβέρνες ενώ πρόκειται για τελείως διαφορετικά μέρη που απευθύνονται σε διαφορετικό αγοραστικό κοινό. Στο, οι ψαροταβέρνες είναι διπλάσιες από αυτές στο και στην και συνεπώς ο ανταγωνισμός είναι τελείως διαφορετικός. Σε αντίκρουση του ισχυρισμού της ελεγκτικής αρχής, προσκομίζει τιμοκατάλογους από ψαροταβέρνα στη, ήτοι σε διπλανή περιοχή με όμοιο μεγάλο ανταγωνισμό, και στη, ήτοι περιοχή κατ' εξοχήν φημισμένη για τις ψαροταβέρνες της. Δεν υπολογίστηκε ορθά το ποσοστό φύρας για τα ποτά (η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τα λάθη που γίνονται κατά τη διάρκεια των παραγγελιών, τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα οι πελάτες να θέλουν δεύτερο αλκοολούχο ποτό γιατί παρήγγειλαν άλλο ποτό από αυτό που τελικά τους προσφέρθηκε κ.ο.κ.) που ανέρχεται σε 30% τουλάχιστον. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή εσφαλμένα αποδέχτηκε φύρα μόνο 20%. Όσον αφορά τον καφέ, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι προσφέρεται δωρεάν σε όποιους πελάτες το ζητήσουν και ότι καταναλώνεται επίσης δωρεάν από το προσωπικό της επιχείρησης. Λήφθηκε υπόψη εσφαλμένη μεριδοποίηση (οι πατάτες, η φέτα, τα κολοκυθάκια και η αγγουροντομάτα εσφαλμένα μεριδοποιήθηκαν στο σύνολό τους καθώς χρησιμοποιούνται και σε άλλα πιάτα ως συνοδευτικά χωρίς να υπάρχει επιπλέον χρέωση). Δεν λήφθηκε υπόψη ότι οι επιχειρήσεις εστίασης, πέραν της φύρας κατά την παρασκευή των μερίδων, υφίστανται απώλειες κάθε ημέρα σε πρώτη ύλη που δεν καταναλώνεται, ήτοι ο έλεγχος όφειλε να υπολογίσει επιπλέον ποσοστό απώλειας τουλάχιστον 15% επί των συνολικών αγορασθέντων ποσοτήτων. Τέλος, η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε ότι έχει χαμηλές τιμές τιμοκαταλόγου ώστε να κερδίσει την επισκεψιμότητα των Σέρβων πελατών που διέμεναν στα ενοικιαζόμενα δωμάτιά του των οποίων έχει αναθέσει την εκμίσθωση στο τουριστικό γραφείο με την επωνυμία «.....». Είναι ο μόνος τρόπος να ανταπεξέλθει στα μεγάλα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησής του (αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αμοιβές και έξοδα τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι - τέλη κ.ά.), ενόψει του ανταγωνισμού από ομοειδείς επιχειρήσεις της περιοχής του, οι οποίες πωλούν σε τιμές κόστους. Ουδέποτε πάντως ισχυρίστηκε ότι είχε ξεχωριστό τιμοκατάλογο και ειδικές τιμές για τους πελάτες

των ενοικιαζόμενων διαμερισμάτων του ώστε να απαιτείται κάτι τέτοιο να αναγραφεί στα σχετικά συμβόλαια.

5) Ο προσδιορισμός Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένος. Ο προσδιορισμός ΦΠΑ επί των εκροών βάσει όχι πραγματικών εσόδων της φορολογίας εισοδήματος αλλά προσδιορισθέντων εσόδων βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ καθώς παρανόμως μεταβάλλεται ουσιαστικά η βάση επιβολής του εν λόγω φόρου. Στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή καταλογίζει εις βάρος του, Φ.Π.Α. για προϊόντα που δεν πούλησε και συνεπώς ουδέποτε εισέπραξε τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...»

Επειδή, με την παρ. 2 της ΠΟΛ. 1216/2014 ορίζεται ότι: «2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. ... Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για κάποια φορολογικά στοιχεία υφίστανται ανεξόφλητα ποσά από το έτος 2016 και 2017 έως και σήμερα. Ωστόσο, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από τους αντισυμβαλλόμενους ή και από τον ίδιο προς απόδειξη του ισχυρισμού του ενώ δεν συνάδει με τη συναλλακτική πρακτική να υπάρχουν ανεξόφλητα υπόλοιπα τόσων ετών, δίχως να έχει προβεί ο αντισυμβαλλόμενος σε οποιαδήποτε πράξη προς διασφάλιση των συμφερόντων του (να διεκδικήσει το ανεξόφλητο υπόλοιπο δικαστικώς).

- Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία «.....» κατά το έτος 2016 αφορούν σε συναλλαγές

αξίας άνω των 500,00 €, καθώς αναγκάστηκε να προβεί σε νέα παραγγελία μέσα στην ίδια ημέρα λόγω αυξημένης κατανάλωσης. Ωστόσο, στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι έκδηλο ότι υφίσταται κατακερματισμός των ημερήσιων συναλλαγών με σκοπό την αποφυγή υποχρέωσης πληρωμής με τραπεζικό μέσο βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β του ν. 4172/2013 και ότι τα σχετικά φορολογικά στοιχεία αφορούν μία και μοναδική διακίνηση και ως εκ τούτου μία και μοναδική συναλλαγή. Ενδεικτικά στις το ΤΔΑ έχει ώρα παράδοσης 15:10 και αριθμό αυτοκινήτου, όπως και το ΤΔΑ έχει ώρα παράδοσης 15:10 και αριθμό αυτοκινήτου, στις εκδόθηκαν τα ΤΔΑ και, ήτοι συνεχιζόμενης αρίθμησης, τα οποία είναι και μηχανογραφικώς εκτυπωμένα, ήτοι εκτυπώθηκαν με την έναρξη της διακίνησης από την έδρα της «.....», ΑΦΜ στη και με αριθμό αυτοκινήτου

- Ο προσφεύγων διατείνεται ότι η συναλλαγή με τον, ΑΦΜ καθαρής αξίας 875,00 € και Φ.Π.Α. 210,00 € (αριθμός φορολογικού στοιχείου), εξοφλήθηκε μέσω της, όπως προκύπτει από το σχετικό αποδεικτικό κατάθεσης, που συνυποβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή. Ωστόσο το εν λόγω παραστατικό ως αιτιολογία αναφέρει το TIM..... (και όχι το TIM), ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του προσφεύγοντος προκύπτει ότι αυτός είχε κατά το έτος 2016 περισσότερες από μία συναλλαγές με τον συνολικής αξίας 11.961,16 €.

- Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η συναλλαγή με την καθαρής αξίας 870,00 € και Φ.Π.Α. 200,01 € (αριθμός φορολογικού στοιχείου), εξοφλήθηκε μέσω της τράπεζας, όπως αποδεικνύεται από την συνυποβληθείσα εκτύπωση κινήσεων. Πράγματι, από την εν λόγω εκτύπωση τραπεζικών κινήσεων προκύπτει πληρωμή ποσού 1.070,04 € στις, ως εκ τούτου αυτή γίνεται αποδεκτή από την υπηρεσία μας καθόσον προσκομίστηκε η τραπεζική πληρωμή στις ποσού 1.070,04 €,

- Σχετικά με τις συναλλαγές με την εταιρεία «.....», ΑΦΜ ο προσφεύγων τονίζει ότι υφίσταται πολυετής συνεργασία με αυτήν και έχει συμφωνηθεί η αποπληρωμή των συναλλαγών να γίνεται με μαζικές τραπεζικές καταβολές. Η φορολογική αρχή αναγνώρισε μέρος των σχετικών δαπανών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος. Ωστόσο, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε συναλλαγές με την εταιρεία «.....» συνολικής αξίας 25.873,40 €, ενώ προσκομίστηκαν παραστατικά πληρωμών ύψους μόνον 13.400,00 €.

- Σχετικά με τις συναλλαγές με την, ΑΦΜ ο προσφεύγων τονίζει ότι υφίσταται πολυετής συνεργασία με αυτήν και έχει συμφωνηθεί η αποπληρωμή των συναλλαγών να γίνεται με μαζικές τραπεζικές καταβολές. Η φορολογική αρχή έχει αποδεχτεί μέρος των εν λόγω δαπανών προς έκπτωση. Ωστόσο από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε συναλλαγές με την συνολικής αξίας 61.901,11 €, ενώ προσκομίστηκαν παραστατικά πληρωμής ύψους μόνον 43.440,00 €.

- Σχετικά με την συναλλαγή με την εταιρεία «.....», καθαρής αξίας 859,40 € πλέον Φ.Π.Α. 111,72 € (αριθ. φορολογικού στοιχείου), ο προσφεύγων βεβαιώνει ότι εξοφλήθηκε

μέσω της και συνυποβάλλει σχετικά το από αποδεικτικό κατάθεσης. Πράγματι η αξία του εν λόγω τιμολογίου εσφαλμένως συνυπολογίστηκε από τη φορολογική αρχή στις τελικές μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 παρ. β του ν. 4172/2013 καθόσον στην σελίδα 55 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι ο έλεγχος αποδέχεται την συναλλαγή.

- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ κατά το έτος 2017 αφορούν σε συναλλαγές αξίας άνω των 500,00 €. Ωστόσο είναι έκδηλο ότι έχει γίνει κατακερματισμός των ημερήσιων συναλλαγών με σκοπό την αποφυγή της υποχρέωσης πληρωμής με τραπεζικό μέσο βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β του ν. 4172/2013. Στις εκδόθηκαν τα ΤΠΔΑ, και, ήτοι συνεχιζόμενης αρίθμησης, τα οποία είναι και μηχανογραφικώς εκτυπωμένα, ήτοι εκτυπώθηκαν με την έναρξη της διακίνησης από την έδρα της «.....», στη Ν. ΕΥΚΑΡΠΙΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και με αριθμό αυτοκινήτου

- Σχετικά με τις συναλλαγές με την εταιρεία «.....», καθαρής αξίας 519,36 € πλέον Φ.Π.Α. 124,65 € (αριθ. φορολογικού στοιχείου), καθαρής αξίας 1.945,00 € πλέον Φ.Π.Α. 265,50 € (αριθ. φορολογικού στοιχείου), και καθαρής αξίας 1.065,50 € πλέον Φ.Π.Α. 152,26 € (αριθ. φορολογικού στοιχείου), ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι λόγω της πολυετούς συνεργασίας με αυτήν είχε συμφωνηθεί η αποπληρωμή των συναλλαγών να γίνεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα με μαζικές τραπεζικές καταβολές και συνυποβάλλει αποδεικτικά κατάθεσης της Συνεταιριστικής Τράπεζας συνολικής αξίας 70.777,96 €. Πράγματι, τα εν λόγω τιμολόγια εσφαλμένως συνυπολογίστηκαν από τη φορολογική αρχή στις τελικές μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 παρ. β του ν. 4172/2013 καθόσον στην σελίδα 61 της οικείας έκθεσης ελέγχου για τα δύο πρώτα δεν αναγράφεται λόγος απόρριψης ενώ για το τρίτο αναφέρεται ότι η δαπάνη γίνεται αποδεκτή.

Βάσει όλων των ανωτέρω, δια της παρούσας απόφασης για το φορολογικό έτος 2016 γίνεται αποδεκτό προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος ποσό 870,00 € (συναλλαγή με), και οι τελικές μη εκπιπτόμενες δαπάνες για το εν λόγω έτος περιορίζονται από 34.291,43 € (βάσει ελέγχου) σε 33.421,43 €. Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017 γίνονται αποδεκτά ποσά 4.389,26 € (συναλλαγή με εταιρεία «.....», καθαρής αξίας 859,40 € και συναλλαγές με εταιρεία «.....», καθαρής αξίας 519,36 €, 1.945,00 € και 1.065,50 € αντίστοιχα) και οι τελικές μη εκπιπτόμενες δαπάνες περιορίζονται για το εν λόγω έτος από 28.958,37 € (βάσει ελέγχου) σε 24.569,09 €.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης δαπανών του από τη φορολογική αρχή γίνεται εν μέρει αποδεκτός βάσει των προαναφερθέντων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου

φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...»

Επειδή, με την Α. 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι: «*Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου*

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 - Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. ...

Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα

με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 27 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με την Ε 2015/2020 διευκρινίζεται ότι: «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..... 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.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή, αναφορικά με τις προϋποθέσεις υπαγωγής του προσφεύγοντος στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4172/2013, ορθώς έλαβε υπόψη της τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του για τις οποίες όπως διαφαίνεται παρακάτω δεν επαρκούσε το δηλούμενο εισόδημά του με αποτέλεσμα να πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων δεν εμπίπτει στην έννοια του δηλούμενου εισοδήματος κατά τις προβλέψεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.. Ειδικότερα:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΤΟΥΣ 2016

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2016	3.539,45
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ (κωδικός δήλωσης 617)	320,04
ΣΥΝΟΛΟ	3.859,49

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΕΤΟΥΣ 2016

ΔΑΠΑΝΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΠΟΛ 1033/2014)	4.830,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΔΑΚΤΡΩΝ ΣΕ ΙΔΙΩΤΙΚΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΑ (ΠΟΛ 1033/2014)	6.554,39
ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΚΑΙ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ (ΠΟΛ 1033/2014)	1.455,62
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ (ΠΟΛ 1033/2014)	4.271,05
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΠΟ ΤΑΧΙΣ	9.793,42
ΣΥΝΟΛΟ	26.904,48

Ως εκ τούτου η διαφορά ανέρχεται σε 3.859,49 – 26.904,48 = -23.044,99 ευρώ.

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΤΟΥΣ 2017

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2017	2.354,18
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ (κωδικός δήλωσης 617)	320,04
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (κωδικός δήλωσης 781)	4.643,83
ΣΥΝΟΛΟ	7.318,05

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΑΙΒΙΩΣΗΣ ΕΤΟΥΣ 2017

ΔΑΠΑΝΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΠΟΛ 1033/2014)	2.415,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΔΑΚΤΡΩΝ ΣΕ ΙΔΙΩΤΙΚΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΑ (ΠΟΛ 1033/2014)	7.147,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΚΑΙ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ (ΠΟΛ 1033/2014)	1.424,74
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ (ΠΟΛ 1033/2014)	2.458,75
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΠΟ ΤΑΧΙΣ	12.334,69
ΣΥΝΟΛΟ	25.780,18

Ως εκ τούτου η διαφορά ανέρχεται σε 7.318,05 – 25.780,18 = - 18.462,13 ευρώ.

Επειδή, περαιτέρω για το φορολογικό έτος 2016, πληρούται και η προϋπόθεση της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Εγκύκλιος Ε 2015/2020), καθώς σε βάρος του προσφεύγοντος εκδόθηκε η με αριθμό 1177/2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ που αφορά σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το από έγγραφο, ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντος με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, που ενέκρινε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ (σελ. 13 οικείας έκθεσης ελέγχου).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα*».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) Απόφαση του ΓΓΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 (Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.

Επειδή, με την Α.1008/2020 (Β' 88) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος 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 ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

Επειδή, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του ν.4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του ν.4174/2013 προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ΔΕφΑΘ 640/2021).

Επειδή, από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα.

Συνεπώς, η ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η Α.1008/2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη,

δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ούτε και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 27 παρ. 2 Κ.Φ.Δ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

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

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική

Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με την απόφαση Α 1008/20.01.2020 «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» διευκρινίσθηκε ότι:

«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

...

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας.

β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

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 οριζομένων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

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

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2016/31.01.2020 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίσθηκε ότι: ...

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με

παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. ...

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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντος εφαρμόσθηκε από τη φορολογική αρχή η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε συγκρίσεις τιμοκαταλόγων από άλλες ψαροταβέρνες της περιοχής αλλά και ευρύτερα του Νομού Χαλκιδικής, που ελέγχθηκαν κατά τα έτη 2016 και 2017, ήτοι κατά τα ίδια έτη με τα κρινόμενα. Σε σχετικό πίνακα στις εκθέσεις ελέγχου αναγράφονται συγκεντρωτικά, οι τιμοκατάλογοι που επικαλείται ο προσφεύγων για τις ελεγχόμενες χρήσεις, οι τιμές του τιμοκαταλόγου του προσφεύγοντος που βρέθηκε στο διαδίκτυο για το έτος 2018 και ακολούθως οι τιμές άλλων επιχειρήσεων που ελέγχθηκαν σε προγενέστερο χρόνο. Οι τιμές αυτών των επιχειρήσεων παρατέθηκαν για να καταδείξουν την σημαντική διαφορά ανάμεσα στη τιμή του προσφεύγοντος που βρίσκεται σε κεντρικό σημείο της παραλίας του Χαλκιδικής και άλλων επιχειρήσεων, με ίδια δραστηριότητα που λειτουργούν σε λιγότερο τουριστικό μέρος. Περαιτέρω ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ορθός τιμοκατάλογος είναι αυτός που ήδη προσκόμισε ενώπιον της ελεγκτικής αρχής και συνυποβάλλει εκ νέου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και επιμένει ότι βάσει αυτού έπρεπε να γίνουν όλοι οι υπολογισμοί.

Επειδή, ο τιμοκατάλογος που συνυπέβαλε ο προσφεύγων είναι μία απλή φωτοτυπία που δεν επιβεβαιώνεται η αυθεντικότητά του. Περαιτέρω από την επισκόπηση των αναγραφόμενων σε αυτόν τιμών προκύπτουν δεδομένα, τα οποία δεν συνάδουν με την συνήθη δραστηριότητα μιας επιχείρησης αυτού του είδους. Για παράδειγμα:

- στα ζεστά ορεκτικά, αναγράφεται ως τιμή για τις τηγανιτές πατάτες 1,00 €, για τα κολοκυθάκια τηγανιτά 2,00 € κλπ,
- στα κρύα ορεκτικά, αναγράφεται ως τιμή για την καυτερή πιπεριά 0,50 €, για την φέτα 1,50 € κλπ,
- στις σαλάτες, αναγράφεται ως τιμή για την αγγουροντομάτα 2,00 €, για την σαλάτα «.....» 3,00 € κλπ,
- στα σπέσιαλ πιάτα, αναγράφεται ως τιμή για την μακαρονάδα θαλασσινών 5,00 € κλπ,
- στις σούπες, αναγράφεται ως τιμή για την ψαρόσουπα 3,00 € κλπ,
- στα ελληνικά πιάτα, αναγράφεται ως τιμή για τον μουσακά 4,00 € κλπ,
- στο κρέας, αναγράφεται ως τιμή για το μπιφτέκι 3,50 €, για τη χοιρινή μπριζόλα 4,00 € κλπ,
- στα θαλασσινά, αναγράφεται ως τιμή για τα μύδια σαγανάκι 3,00 €, για τις γαρίδες τηγανιτές (350γρ) 7,00 € (δηλαδή τις γαρίδες φέρεται ότι τις πουλάει 20,00 €/κιλό (με Φ.Π.Α.) όταν βάσει του ΤΔ...../..... εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, τις αγοράζει 24,00 € προ Φ.Π.Α.) κλπ,
- στα φρέσκα ψάρια αναγράφεται ως τιμή για την τσιπούρα 12,00 €/κιλό, για το φαγκρί 20,00 €/κιλό,
- στα ποτά αναγράφονται τιμές για τους χυμούς και τα αναψυκτικά από 0,50 € έως 0,55 €, τις μπύρες 1,50 €, το ούζο (ποτήρι) 1,00 €, το κρασί (χύμα 0,5 l) 1,00 € κλπ.

Όλες οι παραπάνω τιμές κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ιδιαίτερα χαμηλές, ήτοι τιμές που δεν συνάδουν με τις κρατούσες κατά τα εν λόγω έτη, ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή βασίστηκε στους τιμοκαταλόγους από άλλες ψαροταβέρνες της περιοχής που ελέγχθηκαν τα έτη 2016 και 2017.

Περαιτέρω, το εστιατόριο του προσφεύγοντος είναι σε εμπορική, τουριστική και ακριβή τοποθεσία της Χαλκιδικής (.....), σε σχέση με το και την που έλαβε υπόψη της (ευνοϊκά για αυτόν) η φορολογική αρχή προς σύγκριση τιμοκαταλόγων.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του ότι το ποσοστό φύρας στα ποτά ανέρχεται σε 30% λόγω λαθών κατά τη διάρκεια των παραγγελιών, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεκτικά στοιχεία ενώ το ποσοστό φύρας που αποδέχτηκε ο έλεγχος για τα ποτά ύψους 20% (σελίδα 64 οικείας έκθεσης ελέγχου) κρίνεται υψηλό και προς το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Περαιτέρω, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο καφές προσφέρεται δωρεάν στους πελάτες, σημειώνεται ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή αποδέχτηκε φύρα 100% στον καφέ (σελίδες 67 και 71 οικείας έκθεσης ελέγχου). Για τις δε πατάτες τηγανιτές και την αγγουροντομάτα προσδιορίστηκε φύρα 50% και 55% αντίστοιχα διότι χρησιμοποιούνται και σε άλλα σκευάσματα (σελίδες 65 και 68 οικείας έκθεσης ελέγχου).

Όσο για το επιπλέον ποσοστό φύρας τουλάχιστον 15% επί των συνολικών αγορασθέντων ποσοτήτων που αξιώνει ο προσφεύγων, επισημαίνεται ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή υπολόγισε για κάθε είδος ξεχωριστά φύρα και μάλιστα σε πολύ μεγαλύτερα ποσοστά (π.χ. φύρα 45% στο μπιφτέκι).

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού φύρας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι λήφθηκε υπόψη εσφαλμένη μεριδοποίηση, επισημαίνεται ότι το βάρος των μερίδων προσδιορίστηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή βάσει των απόψεων του προσφεύγοντος (σελίδα 63 οικείας έκθεσης ελέγχου).

Περαιτέρω, αξίζει να αναφερθεί ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή προσδιόρισε τις μερίδες προς το συμφέρον του προσφεύγοντος, ενδεικτικά υπολόγισε 800 γραμμάρια χοιρινή μπριζόλα ανά μερίδα (σελίδες 66 και 69 οικείας έκθεσης ελέγχου) κλπ.

Κατόπιν τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης μεριδοποίησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η επικαλούμενη πολιτική των χαμηλών τιμών προς προσέλκυση των Σέρβων πελατών δεν αποδεικνύεται και επιπλέον ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι χαμηλές τιμές του τιμοκαταλόγου του δικαιολογούνται δεδομένου του υψηλού ανταγωνισμού στην περιοχή του και ότι είναι ο μόνος τρόπος να ανταπεξέλθει στα μεγάλα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησής του, με επιχειρήσεις που πωλούν σε τιμές κόστους επισημαίνεται ότι βάσει των υποβληθεισών δηλώσεών του και το συνυποβληθέν έντυπο Ε3 προκύπτουν αρνητικά αποτελέσματα και μη ευόδωση της επιχειρηματικής πολιτικής που ισχυρίζεται ότι ακολουθεί:

α) Κατά το έτος 2016 ο προσφεύγων από το εστιατόριό του (χωρίς τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών από τα δωμάτια) δήλωσε έσοδα 223.874,96 € και κόστος πωληθέντων 243.874,99 €, ήτοι φέρεται να πουλάει φθηνότερα από ότι αγοράζει για τα προϊόντα του και συνυπολογίζοντας τις λοιπές δαπάνες (αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αμοιβές τρίτων κλπ) ποσού 135.426,55 €, προκύπτει να έχει ζημία από το εστιατόριό του ποσού 155.426,58 € και

β) κατά το έτος 2017 ο προσφεύγων από το εστιατόριό του (χωρίς τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών από τα δωμάτια) δήλωσε έσοδα 259.060,40 € και κόστος πωληθέντων 277.645,85 €, ήτοι φέρεται να πουλάει φθηνότερα από ότι αγοράζει για τα προϊόντα του και συνυπολογίζοντας τις λοιπές δαπάνες (αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αμοιβές τρίτων κλπ) ποσού 140.220,07 €, προκύπτει να έχει ζημία από το εστιατόριό του ποσού 158.805,52 €.

Κατόπιν τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί δικαιολογημένων χαμηλών τιμών απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (με βάση την επιλεγείσα έμμεση τεχνική ελέγχου) κατά τρόπο ευνοϊκό προς αυτόν όπως προκύπτει από το (αρνητικό για το έτος 2016) και (ιδιαίτερα χαμηλό για το έτος 2017) ποσοστό καθαρού κέρδους, ως διαφαίνεται στον κάτωθι πίνακα:

	Έτος 2016	Έτος 2017
Προσδιορισθέντα έσοδα ελέγχου	407.041,05€	460.260,17€
Μείον κόστος πωληθέντων	243.874,99€	283.636,38€
Μείον δαπάνες χρήσης	149.560,23€	148.319,13€
Καθαρό κέρδος πριν τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 παρ. β του ν. 4172/2013	13.605,83€	28.304,66€
Μείον κέρδος από την παροχή υπηρεσιών (κέρδος από ενοικιαζόμενα δωμάτια)	14.538,87€	20.573,51€
Καθαρό κέρδος/ζημία από το εστιατόριο	-933,04€	7.731,15€
Ποσοστό καθαρού κέρδους πριν τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες (καθαρό κέρδος/ζημία από το εστιατόριο/προσδιορισθέντα έσοδα ελέγχου)	-0,23%	1,68%

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 3338/2011), προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣΤΕ 426/2013, 1514/2013).

Επειδή, με την απόφαση Α 1008/20.01.2020 «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» διευκρινίσθηκε ότι: «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 εγκύκλιο Ε 2016/31.01.2020 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίσθηκε ότι: ... 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. ...»

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή ορθώς έλαβε υπόψη βάσει του άρθρου 7 της απόφασης Α 1008/20.01.2010 και της περ. Δ της εγκύκλιου Ε 2016/31.01.2020 τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως τα προσδιόρισε με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών στη φορολογία του εισοδήματος, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Συνέταξε προς τούτο σχετική έκθεση ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μη ορθώς ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. υπολογίσθηκε βάσει των ακαθάριστων εσόδων όπως αυτά προσδιορίσθηκαν στη φορολογία εισοδήματος, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα

την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και

την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	51.436,71€	50.556,71€
Διαφορά φόρου	14.553,77€	14.162,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	7.276,89€	7.081,14€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.183,75€	2.118,50€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	24.014,41€	23.361,91€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	61.971,39€	57.582,13€
Διαφορά φόρου	19.827,74€	17.852,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	9.913,87€	8.926,29€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.973,85€	2.644,66€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	32.715,46€	29.423,52€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	34.344,87€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	17.172,43€
Σύνολο φόρου για καταβολή	51.517,30€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.758,47€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	40.419,75€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	20.209,87€
Σύνολο φόρου για καταβολή	60.629,62€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.126,12€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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