



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1308

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

4. Την από 25.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κατοίκου Κέρκυρας, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

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

1	..../2022	16.12.2022	28.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	64.901,80 €
2	..../2022	16.12.2022	28.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	97.904,73 €

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

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	..../2022	16.12.2022	28.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	21.671,77 €
4	..../2022	16.12.2022	28.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	25.214,87 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ίδιου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
5	..../2022	16.12.2022	28.12.2022	Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016	850,00 €
6	..../2022	16.12.2022	28.12.2022	Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017	850,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 16.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

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

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

* * * * *

Επί της από 25.1.2023 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

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

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους

2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 38.276,13 €, πλέον 19.138,07 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 7.487,60 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 64.901,80 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 58.325,57 €, πλέον 29.162,79 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 και 10.416,37 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 97.904,73 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 16.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

A) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την προσθήκη στα δηλωθέντα αποτελέσματα (ζημίες) της επιχείρησής του της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **98.860,29 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας) και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα:
 - δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013 συνολικού ύψους **14.378,27 €**,
 - δαπανών που δεν προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης συνολικού ύψους **366,43 €** και
 - προσωπικής καταναλωτικής δαπάνης ύψους **684,68 €**, που επιπλέον εξοφλήθηκε με μετρητά,

ήτοι συνολικά 15.429,38 € και

B) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την προσθήκη στα δηλωθέντα αποτελέσματα (ζημίες) της επιχείρησής του της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **110.874,72 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας) και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα:
- δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013 συνολικού ύψους **32.144,62 €** και
 - δαπάνης καταχωρηθείσας δύο (2) φορές στα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης ύψους **2.148,59 €**,

ήτοι συνολικά 34.293,21 € και

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	- 2.243,00 €	112.046,67 €
01.01.2017-31.12.2017	- 9.868,87 €	135.299,06 €

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 14.447,84 €, πλέον 7.223,93 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, ήτοι συνολικό ποσό 21.671,77 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 221,98 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 16.809,91 €, πλέον 8.404,96 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 25.214,87 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς

έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 493,38 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 16.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

A) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκρών συνολικού ύψους **101.103,28 €** και οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ίδια περίοδο με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **684,68 €**, επειδή η σχετική δαπάνη αφορούσε σε προσωπική καταναλωτική δαπάνη και

B) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκρών συνολικού ύψους **121.393,59 €** και οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ίδια περίοδο με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **2.148,59 €**, επειδή η σχετική δαπάνη καταχωρήθηκε δύο (2) φορές στα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	200.667,88 €	301.771,16 €	186.172,64 €	185.487,96 €
01.01.2017-31.12.2017	228.522,39 €	349.915,98 €	226.637,49 €	224.488,90 €

III. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος **α)** ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ' ΚΦΔ) Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) ύψους 250,00 € λόγω μη παρακράτησης φόρου επί αμοιβών για συμβουλευτικές υπηρεσίες κ.λπ. και μη υποβολή σχετικής δήλωσης απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 60, 61, 62 και 64 ν. 4172/2013, **β)** ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ) ύψους 100,00 € λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών για τη διόρθωση των υφιστάμενων αποκλίσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 ΚΦΔ, **και γ)** ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιε' ΚΦΔ) ύψους 500,00 € λόγω μη έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού παραστατικού για πράξη που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα για την αγορά δύο (2) ειδών

αλιευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 παρ. 10 και 11 και 9, 10, 11, 12 και 13 ν. 4308/2014, ήτοι συνολικό ποσό 850,00 €.

- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος α) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ' ΚΦΔ) ύψους 250,00 € λόγω μη παρακράτησης φόρου επί αμοιβών για συμβουλευτικές υπηρεσίες κ.λπ. και μη υποβολή σχετικής δήλωσης απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 60, 61, 62 και 64 ν. 4172/2013, β) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ) ύψους 100,00 € λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών για τη διόρθωση των υφιστάμενων αποκλίσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 ΚΦΔ, και γ) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιε' ΚΦΔ) ύψους 500,00 € λόγω μη έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού παραστατικού για πράξη που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα για την αγορά δύο (2) ειδών αλιευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 παρ. 10 και 11 και 9, 10, 11, 12 και 13 ν. 4308/2014, ήτοι συνολικό ποσό 850,00 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τορποποίηση, των ως άνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Έλλειψη αιτιολογίας. Παράλειψη σύνταξης και κοινοποίησης ιδιαίτερης, αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου για τον ΦΠΑ.
- 2) Παραβίαση του άρθρου 28 ν. 4172/2013 και της Α.1008/2020 λόγω μη αναφοράς και μη γνωστοποίησης της έμμεσης μεθόδου τεχνικών ελέγχου που χρησιμοποιήθηκε.
- 3) Εσφαλμένη επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών του άρθρου 27 ΚΦΔ. Παραβίαση της υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
- 4) Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.
- 5) Εσφαλμένος καταλογισμός συγκεκριμένων λογιστικών διαφορών.
- 6) Παράνομη η επιβολή προστίμων για παραβάσεις των ΕΛΠ και ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) **όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα** ή β) **όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** ή γ) **όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά**

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

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά [...]. 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) [...] ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. 4. [...]. 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: Α. [...]. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης

στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2022): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): «Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/ 27.1.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ («Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): «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 [...] πρόσωπο [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2. Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 **Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**. Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι **εκροές** και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και, ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις, των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με

αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με τη χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των **εκροών** και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των **εκροών** και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών [...]. Άρθρο 3. Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και 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 ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/**εκροών**/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/**εκροές**/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι **μεγαλύτερα** από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/**εκροές**/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Άρθρο 7. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 [...] Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των

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

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ.

Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

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

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

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο [...]. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο [...].

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. [...]. Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. **Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.), καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α., για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν, όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κ.λπ. Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών**

όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού [...] προσώπου [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 474/ 25.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): «Άρθρο 5: Επιλογή τεχνικής ελέγχου. Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. [...]. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την **υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατώμενα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022): «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σχετική καρτέλα που τηρείται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτύπωση της οποίας (καρτέλας) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, η συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ιδίου

Προϊσταμένου αναρτήθηκε στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Φορολογική Διοίκηση στις 21.12.2022, την ίδια δε ημέρα απεστάλη με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο σχετικό μήνυμα στη δηλωθείσα από τον ίδιο στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....), το οποίο διαβάστηκε από αυτόν στις 28.12.2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία ανάρτησης της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Φορολογική Διοίκηση και αποστολής με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο σχετικού μηνύματος στη δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (21.12.2022): «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά **φυσικό πρόσωπο**, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 [...] ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) [...]. 3. Εάν η πράξη αφορά **νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα**, η κοινοποίηση συντελείται [...]. 4. [...]. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3 του παρόντος, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου, το οποίο αφορά η επίδοση, και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. [...]. 7. [...].»

Επειδή, δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε, από τη σχετική καρτέλα που τηρείται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτύπωση της οποίας (καρτέλας) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, προκύπτει ότι η συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου αναρτήθηκε στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Φορολογική Διοίκηση στις 21.12.2022, την ίδια δε ημέρα απεστάλη με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο σχετικό μήνυμα στη δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....), το οποίο διαβάστηκε από αυτόν στις 28.12.2022, θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 6 ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία ανάρτησης της εν λόγω έκθεσης ελέγχου στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στη Φορολογική Διοίκηση και αποστολής με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο σχετικού μηνύματος στη δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (21.12.2022)), ότι η έκθεση αυτή κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα **στις 28.12.2022**.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2016 αντίστοιχα): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]. 1.α. [...]. 4. **Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) [...], γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) [...].»**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην προκειμένη περίπτωση δε συντάχθηκε και δεν του κοινοποιήθηκε ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση ΦΠΑ, από την κοινοποιηθείσα δε έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αν και σ' αυτήν αναφέρονται κάποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς το ΦΠΑ, δεν προκύπτουν ωστόσο αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ο τρόπος προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, εισροών και του οφειλόμενου ΦΠΑ ούτε οι διατάξεις, βάσει των οποίων έγινε ο προσδιορισμός, και επιπλέον, όπου γίνεται αναφορά σε διατάξεις (βλ. έλεγχο για δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000), ουδεμία σχέση έχει η συγκεκριμένη διάταξη με τη διαπίστωση του ελέγχου.

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

Α) Όπως προκύπτει σαφώς από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στην υπό κρίση περίπτωση συντάχθηκε η συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 ιδιαίτερη/αυτοτελής οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω, στις 28.12.2022, απορριπτόμενου επομένως ως ανακριβούς (ουσία αβάσιμου) του

ειδικότερου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι στην προκειμένη περίπτωση δε συντάχθηκε και δεν του κοινοποιήθηκε ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση ΦΠΑ.

Β) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. β' ΚΦΔ, αλλά και εκείνη του άρθρου 2 παρ. 2.1 τελευταίο εδάφιο της (κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 ΚΦΔ εκδοθείσας) υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (28.12.2022)), μέσω μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») είναι επιτρεπτό κατά νόμον να προσδιορίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση και οι φορολογητέες εκροές μιας επιχείρησης υποκειμένης στο ΦΠΑ.

Γ) Εν προκειμένω, στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου προσδιορίστηκαν με έμμεσο τρόπο και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της αρχής-τεχνικής των αναλογιών (ήτοι κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή και ταυτόχρονα σαφή και εξειδικευμένο, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 64 ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022)) οι **φορολογητέες εκροές** της επιχείρησης του προσφεύγοντος για αμφότερες τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017 (σελ. 20-32 της έκθεσης), καθώς και οι **φορολογητέες εισροές** της (από τις οποίες αφαιρέθηκε (σελ. 37-38 της έκθεσης) για μεν την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 δαπάνη αγοράς τηλεόρασης συνολικής καθαρής αξίας 684,68 €, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 30 παρ. 4 εδ. α' περ. δ' Κώδικα ΦΠΑ, για δε την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 δαπάνη που καταχωρήθηκε δύο (2) φορές στα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 2.148,59 €), ναι μεν λαμβανομένης υπόψη της εφαρμογής της εν λόγω έμμεσης τεχνικής στη φορολογία εισοδήματος, αλλά πάντως αυτοτελώς σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος -κάτι που επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι, συναφώς, λήφθηκαν υπόψη α) τα διευκρινιζόμενα από την προπαρατεθείσα παρ. Δ' της υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ (περί προσδιορισμού του ΦΠΑ σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και ειδικότερα διά του επιμερισμού της προκύψασας ανά ελεγχθείσα περίοδο διαφοράς κατ' αναλογία της συμμετοχής των δηλωθεισών φορολογητέων με δικαίωμα έκπτωσης εκροών ανά εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ στο σύνολο των δηλωθεισών φορολογητέων με δικαίωμα έκπτωσης εκροών, δεδομένου ότι τα προσδιορισθέντα με έμμεσο τρόπο έσοδα δεν αφορούσαν σε αγαθά με ενιαίο συντελεστή ΦΠΑ, και β) το γεγονός ότι οι προκύψασες στη φορολογία εισοδήματος λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 14.378,27 € (δαπάνες καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής) και συνολικού ύψους 366,43 € (δαπάνες που δεν προέκυπταν από τα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης) για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 αφενός και συνολικού ύψους 32.144,62 € (δαπάνες καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής) δεν επηρέαζαν το ΦΠΑ (βλ.

σελ. 37-38 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου), στο πλαίσιο δε αυτό είναι αδιάφορο, ως συμπτωματικό, το γεγονός ότι οι προσδιορισθείσες κατ' αυτόν τον τρόπο φορολογητέες εκροές ταυτίζονται με τα προσδιορισθέντα κατ' εφαρμογή της ίδιας αυτής μεθόδου ακαθάριστα έσοδά της (της επιχείρησης του προσφεύγοντος) στη φορολογία εισοδήματος.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας περί επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ώστε να έχει τη δυνατότητα να ελέγξει εάν αυτή εκδόθηκε σύννομα κι αν φέρει όλα τα τυπικά στοιχεία που οι οικείες διατάξεις ορίζουν, αλλά αντ' αυτού του κοινοποιήθηκε άλλο έγγραφο, καθαρά και μόνον ενημερωτικό, από το οποίο ωστόσο δεν προκύπτει ποια έμμεση τεχνική ελέγχου εφαρμόζεται και με ποια αιτιολογία.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Με την προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022)) απόφαση της/του Προϊσταμένης/-ου της ελεγκτικής αρχής περί επιλογής της εφαρμοστέας έμμεσης τεχνικής ελέγχου επιλέγεται η καταλληλότερη (προσφορότερη) για σκοπούς ελέγχου (και άρα για το δημόσιο συμφέρον), στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση (ήτοι λαμβανομένων υπόψη των κατά περίπτωση ιδιαίτερων περιστάσεων), έμμεση τεχνική. Ως εκ τούτου, η υποχρέωση για αιτιολογία της σχετικής απόφασης δεν αποσκοπεί στην προστασία του ελεγχόμενου/φορολογούμενου προσώπου, αλλά στην τεκμηριωμένη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος. Το ελεγχόμενο/φορολογούμενο πρόσωπο ενδιαφέρουν αποκλειστικά και μόνο οι λόγοι καταφυγής στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με έμμεσο τρόπο, ήτοι με εφαρμογή κάποιας από τις έμμεσες μεθόδους/τεχνικές ελέγχου (άρα όχι με τις γενικές διατάξεις), δεδομένου ότι με τον τρόπο αυτό σκοπείται η αποκάλυψη και ο προσδιορισμός αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης, οι λόγοι δε αυτοί προκύπτουν στην υπό κρίση περίπτωση σαφώς από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 20-21 αυτών).

β) Στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από

16.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 20-21 της έκθεσης ελέγχου ΦΕφπ και σελ. 20-21 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ) εκτίθενται με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή οι λόγοι που επέβαλαν την εφαρμογή μιας εκ των προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.12.2022)) τεχνικών ελέγχου για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»), η επιλογή δε συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών αποφασίστηκε με την υπ' αριθμ./2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί τη βάση της σχετικής εισήγησης του διενεργούντος τον υπό κρίση έλεγχο αρμοδίου οργάνου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας. Το περιεχόμενο της απόφασης αυτής (ήτοι η επιλογή της αρχής των αναλογιών), όπως και οι λόγοι που επέβαλαν την εφαρμογή μιας εκ των προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ως άνω ημερομηνία (28.12.2022)) τεχνικών ελέγχου για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»), περιλαμβανόταν, όπως σαφώς προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ελέγχου, στο οικείο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ως εκ τούτου επί της ουσίας η απόφαση αυτή πράγματι του κοινοποιήθηκε, προκειμένου αυτός να λάβει γνώση, να ελέγξει τη νομιμότητά της και να τοποθετηθεί επ' αυτής, πράγμα το οποίο ωστόσο αυτός δεν έπραξε, στο πλαίσιο δε αυτό δεν υπήρχε καμιά υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να του κοινοποιήσει αυτοτελώς την απόφαση αυτή νωρίτερα, πόσω μάλλον που μια τέτοια υποχρέωση δεν προβλέπεται από καμιά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ως γνωστόν τα αλιεύματα δεν έχουν σταθερή τιμή, τόσο αγοράς όσο και πώλησης, η δε διαμόρφωση της τιμής τους είναι πολυπαραγοντική και εξαρτάται κυρίως από το είδος των ψαριών/θαλασσινών (άλλη τιμή έχει η σαρδέλα, άλλη η συναγρίδα), τον τρόπο και τη δυσκολία αλίευσής τους, τη διαθεσιμότητά τους, την εποχή (τουριστική ή μη), ακόμα και τις καιρικές συνθήκες, επομένως καθίσταται αδύνατο να οδηγήσει σε ασφαλή και δίκαια για το φορολογούμενο συμπεράσματα η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί υπό το πρίσμα του ότι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (και κατ' επέκταση η αποκάλυψη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης) με εφαρμογή οποιασδήποτε έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους, κατά τη γνώμη του, λόγους στη δική του υπό κρίση περίπτωση η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών είναι αδύνατο να οδηγήσει σε ασφαλή και δίκαια για τον ίδιο συμπεράσματα και, κυρίως, αν πράγματι και κατά ποιο τρόπο στη δική του υπό κρίση περίπτωση η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών οδήγησε σε μη ασφαλή και άδικα για τον ίδιο

συμπεράσματα, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι, αναφορικά με την εφαρμογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης στην υπό κρίση περίπτωση, καθίσταται σαφές ότι, ακόμα και αν θεωρηθεί ορθή η επιλογή αρχικά της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, κατά την εφαρμογή της παρατηρείται ότι ο υπό κρίση έλεγχος υπεισέρχεται σε άλλη μέθοδο, και ειδικότερα σε αυτήν της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, αφού αθροίζει (φύρδην μίγδην) τα αγορασθέντα κιλά και τα πωληθέντα (κιλά-αξίες) και συγκεκριμένα:

α) Εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το σύνολο των αγορών και των πωλήσεων αθροιστικά για τα δύο ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017, προκειμένου να προσδιορίσει το μέσο όρο τιμής ανά κιλό για τις αγορές αλιευμάτων/ψαριών. Κατά την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει το μέσο όρο της τιμής ανά κιλό των αλιευμάτων, άθροισε κιλά και αξίες και των δύο ελεγχόμενων ετών, ήτοι 2016 και 2017, και έβγαλε ως μέσο όρο αγοράς 5,74 €/κιλό και ως μέσο όρο πωλήσεων 9,95 €/κιλό, δηλαδή ίδια τιμή αγοράς και ίδια τιμή πώλησης στα δύο συνεχόμενα έτη. Άλλωστε, σε καμία περίπτωση των παραδειγμάτων που δίνονται από τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους της ΑΑΔΕ δεν γίνεται αναφορά στην έννοια του μέσου

όρου, αλλά στη μέση τιμή, όπως αυτή εξευρίσκεται και εφαρμόζεται ανά έτος. Τα αγορασθέντα και πωληθέντα «αλιεύματα» σε πλήθος ειδών, όπως καταγράφονται στην έκθεση εισοδήματος 171 περιπτώσεις αγορών και 76 περιπτώσεις πωλήσεων (με τον τρόπο που ο έλεγχος καταγράφει και αθροίζει τιμολόγια αγοράς και πωλήσεων των δύο χρήσεων), διαφέρουν σημαντικά ως προς τις τιμές τόσο των αγορών όσο και των πωλήσεων ως εκ της φύσεως των αλιευμάτων, που εξαρτώνται από την εποχή, τις καιρικές συνθήκες, το μέγεθος, το είδος κ.λπ. Το πλήθος και το μεγάλο εύρος τιμών, τόσο των ομοίων πωλήσεων όσο και των ομοίων αγορών, καθώς και το ότι δεν υπάρχουν σταθερά ποσοστά κέρδους, οδηγούν εσφαλμένα στο να προσδιορίζεται η σταθμισμένη μέση τιμή τόσο των αγορών όσο και των πωλήσεων, διαιρώντας συνολικές αξίες με συνολικά κιλά.

β) Εσφαλμένος υπολογισμός του «μέσου όρου» πώλησης και ως εκ τούτου εσφαλμένη εξαγωγή «μέσου όρου» τιμής πώλησης ανά κιλό. Προς εξεύρεση του μέσου όρου πώλησης (για δύο έτη) των αλιευμάτων ο έλεγχος αναφέρει ότι οι χονδρικές πωλήσεις της επιχείρησης ανέρχονται στο ποσό των 390.428,10 € και οι λιανικές πωλήσεις στο ποσό των 86.213,15 €, ήτοι σύνολα πωλήσεων αθροιστικά για τα δύο έτη ποσό (390.428,10 € + 86.213,15 €) = 476.641,25 €. - Από τα βιβλία της επιχείρησης προκύπτουν:

(i) χονδρικές πωλήσεις για το έτος 2016 ποσό 166.800,33 € και για το έτος 2017 ποσό 176.176,79 €, ήτοι αθροιστικά για τα δύο έτη (166.800,33 € + 176.176,79 €) = 342.977,12 € και

(ii) λιανικές πωλήσεις για το έτος 2016 ποσό 33.867,55 € και για το έτος 2017 ποσό 52.345,60 €, ήτοι αθροιστικά για τα δύο έτη (33.867,55 € + 52.345,60 €) = 86.213,15 €. Συγκεντρωτικά οι χονδρικές και οι λιανικές πωλήσεις των βιβλίων της επιχείρησης ανέρχονται στο ποσό των (342.977,12 € + 86.213,15 €) = 429.190,27 €.

Οι δε συνολικές πωλήσεις που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος προς εξεύρεση του «μέσου όρου» πώλησης ανέρχονται στο ποσό των 476.641,25 €, ήτοι διαφορά λάθους (476.641,25 € - 429.190,27 €) = 47.450,98 €. Εν ολίγοις, παρόλο που ο έλεγχος επαληθεύει ότι ορθώς καταχωρήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικών συναλλαγών), εντούτοις προβαίνει στα ανωτέρω αναληθή αριθμητικά αποτελέσματα.

γ) Εσφαλμένος προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων. Από τα βιβλία της επιχείρησης για το έτος 2016 προκύπτουν αγορές ύψους 185.797,57 € και όχι 191.557,23 € που λαμβάνει υπόψη του ο έλεγχος, ήτοι διαφορά εις βάρος μας 5.759,66 €.

δ) Άδικο το ποσοστό (10%) φύρας που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος. Το ποσοστό φύρας που αναγνωρίζει ο έλεγχος, ήτοι 10%, σε καμία περίπτωση δεν συνάδει με τις πραγματικές συνθήκες, αφού ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις συνθήκες, κάτω από τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του, και συγκεκριμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα παρακάτω:

(i) τη φυσική απώλεια βάρους κατά τη μεταφορά και το χρόνο που μεσολαβεί από την αγορά μέχρι την πώληση (άλλωστε τα 2/3 των αγορών πραγματοποιούνται εκτός της νήσου της Κέρκυρας, όπως Θεσσαλονίκη, Πρέβεζα κ.λπ.),

(ii) το ότι τα νωπά ψάρια δεν αντέχουν να διατηρηθούν για αρκετό χρόνο, με αποτέλεσμα να πετιούνται ως ακατάλληλα για κατανάλωση,

(iii) ότι για λόγους ανταγωνιστικούς διαθέτει τα ψάρια είτε καθαρισμένα, απολεπισμένα, είτε ακόμη και φιλεταρισμένα, αλλά και χωρίς κεφάλια στις περιπτώσεις των μεγάλων ψαριών.

Για όλους τους παραπάνω πραγματικούς και αποδεικνυόμενους λόγους το δικαιότερο θα ήταν η μείωση των αγορασθέντων αλιευμάτων, ήτοι του κόστους πωληθέντων, να προσδιορίζεται σε ποσοστό 40%.

ε) Εσφαλμένη η μείωση του ποσοστού φύρας απευθείας στο κόστος πωληθέντων. Υπολογίστηκε φύρα 10%, η οποία μείωσε απευθείας το προσδιορισθέν κόστος πωληθέντων του ελέγχου, όπως ισχύει στη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου πωλήσεων (άρθρο 2 περ. 2.2 της ΠΟΛ.1008/2020), και όχι στη μέση τιμή αγοράς των ψαριών, που εφαρμόζεται στην αρχή των αναλογιών (άρθρο 2 περ. 2.1 της ΠΟΛ.1008/2020), όπου μειώνεται το ποσοστό του περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους στο κόστος πωληθέντων.

στ) Εσφαλμένα προστίθενται από τον έλεγχο στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών οι λογιστικές διαφορές που οφείλονται στη μη εξόφλησή τους μέσω τραπεζικών λογαριασμών ως δαπάνες μη εκπιπόμενες. Προστίθενται εμμέσως στα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο έσοδα οι λογιστικές διαφορές που οφείλονται στη μη εξόφληση τους μέσω του τραπεζικού συστήματος κ.λπ., οι οποίες στο σύνολό τους αφορούν αγορές αλιευμάτων, ήτοι το αντικείμενο εμπορίας μας, και τις οποίες ο έλεγχος έλαβε, εντούτοις, υπόψη του και κατά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων. Συγκεκριμένα συμπεριέλαβε στο έτος 2016 ποσό 14.378,27 € και στο έτος 2017 ποσό 32.144,62€. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες τεχνικές, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους 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, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν:

Α) Ο μεν πρώτος (υπό (α)) ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει σε τι είδους σφάλμα οδηγεί το γεγονός ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας έλαβε υπόψη του το σύνολο των αγορών και των πωλήσεων αθροιστικά για τα δύο ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017, προκειμένου να προσδιορίσει το μέσο όρο τιμής ανά κιλό για τις αγορές αλιευμάτων/ψαριών, και κυρίως το αν αυτό το σφάλμα οδηγεί κατ' αποτέλεσμα σε δε αριθμητικά δεδομένα και συμπεράσματα ουσιωδώς διαφορετικά από αυτά, στα οποία κατέληξε ο έλεγχος, και μάλιστα ουσιωδώς επαχθέστερα για τον ίδιο σε σύγκριση με αυτά, στα οποία κατέληξε ο έλεγχος, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

Πέραν αυτών, σύμφωνα με όσα αναφέρονται συναφώς στην υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2023/8.2.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα επί του τετάρτου λόγου αυτής (σελ. 6 της έκθεσης απόψεων): «...*Η εύρεση των μεσοσταθμικών τιμών για το σύνολο της διετίας διέπεται από μεγαλύτερη αντικειμενικότητα, αφού όσο μεγαλύτερο είναι το διάστημα υπολογισμού των δεδομένων τόσο πιο ασφαλές συμπέρασμα εξάγεται, το οποίο μάλιστα δεν επηρεάζεται από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις. Η εφαρμογή μάλιστα των μεσοσταθμικών τιμών αποδεικνύεται ότι είναι προς όφελος του ελεγχόμενου, αφού, όπως αναφέρεται αυτολεξεί και στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου: «Από τη σύγκριση των επί μέρους τιμών αγοράς και πώλησης των αλιευμάτων, στα ίδια ημερολογιακά διαστήματα, προκύπτει ότι το μικτό κέρδος σε κάποιες περιπτώσεις ανερχόταν έως και περίπου 200% επί της τιμής αγοράς, ιδιαίτερα σε αλιεύματα που αγοράζοταν σε πολύ χαμηλές τιμές».*»

Β) Ο δε δεύτερος (υπό (β)) ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί σύμφωνα με όσα αναφέρονται συναφώς στην υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2023/ 8.2.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα επί του τετάρτου λόγου αυτής (σελ. 6 και 7 της έκθεσης απόψεων): «...Αναφορικά με τον λανθασμένο τρόπο υπολογισμού του αθροίσματος των συνολικών πωλήσεων, αυτός οφείλεται σε αθροιστικό λάθος της υπηρεσίας μας, **που όμως δεν επηρεάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υπολογισμό του μικτού κέρδους με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και την εξαγωγή του αποτελέσματος. Συγκεκριμένα, το αθροιστικό λάθος οφείλεται στα παρακάτω: Από τα εκδοθέντα τιμολόγια άνευ σειράς λήφθηκαν υπόψη τα τιμολόγια 751-1750, ενώ κατά τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις εκδόθηκαν τα τιμολόγια 793-1719. Τα τιμολόγια 751-792 αφορούσαν την προηγούμενη χρήση 2015, ενώ τα τιμολόγια 1720-1750 αφορούσαν την επόμενη ελεγχόμενη χρήση. Από τα εκδοθέντα τιμολόγια σειράς Α λήφθηκαν υπόψη τα τιμολόγια 1451-3000, ενώ κατά τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις εκδόθηκαν τα τιμολόγια 1486-2966. Τα τιμολόγια 1451-1485 αφορούσαν την προηγούμενη χρήση 2015, ενώ τα τιμολόγια 2967-3000 αφορούσαν την επόμενη ελεγχόμενη χρήση. Τα τιμολόγια που δεν έπρεπε να ληφθούν υπόψη καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα:**

	Από	Έως	Κιλά	Αξία
Τιμολόγια άνευ σειράς	751	792	2.543,54	23.900,26
	1720	1750	1.253,70	14.691,00
Τιμολόγια σειράς Α	1451	1485	304,80	3.149,00
	2967	3000	497,90	4.686,50
		Σύνολα	4.599,94	46.426,76

Συνεπώς, ο ορθός μεσοσταθμικός συντελεστής της πώλησης των αλιευμάτων κατά τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις βρίσκεται ως εξής:

Βάρος πωληθέντων αλιευμάτων: 39.229,34 (αρχικού υπολογισμού) μείον 4.599,94 = 34.629,40 κιλά.

Αξία πωληθέντων αλιευμάτων: 390.428,10 € (αρχικού υπολογισμού) μείον 46.426,76 € = 344.001,34 €.

Μέσος όρος πώλησης αλιευμάτων ανά κιλό: 344.001,34 € / 34.629,40 = 10,07 € ανά κιλό.

Συνεπώς, λόγω του αθροιστικού λάθους της Υπηρεσίας μας **είχε υπολογισθεί μικρότερη** μέση τιμή πώλησης ανά κιλό (9,95 € αντί 10,07 € ανά κιλό) και συνεπώς **μικρότερο** ποσοστό μικτού κέρδους, κάτι που **εν τέλει ωφέλησε την ελεγχόμενη επιχείρηση**, αφού υπολογίσθηκαν με τον τρόπο αυτό **μικρότερα ακαθάριστα έσοδα.**»

Γ) Ο δε τρίτος (υπό (γ)) ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 21-25 αυτών), για τον ακριβή υπολογισμό του συνόλου των αγορών της επιχείρησης του προσφεύγοντος για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 (όπως και για την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017) ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας άθροισε όλα τα τιμολόγια αγορών, με αναλυτική, χωριστή καταγραφή κάθε είδους αλιεύματος, στο τελικό δε άθροισμα πρόσθεσε τις αγορές αστακών και

καραβίδων, για τις οποίες δεν υφίσταντο παραστατικά αγορών, υπολογίζοντας την αξία τους με βάση την τιμή πώλησης, την οποία μετέτρεψε σε τιμή αγορά με αφαίρεση του μέσου μικτού κέρδους επί των αγορών (βλ. σελ. 32 των εκθέσεων). Όπως συνάγεται δε από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 171 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999 (όπως αμφότερες ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας), οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα δεδομένα (αριθμητικά (αξίες) και περιγραφικά) των ως άνω αθροισθέντων τιμολογίων αγορών της επιχείρησης του προσφεύγοντος και για την άθροιση των προκυπτουσών από αυτά αξιών, ο δε προσφεύγων, πέραν της προσκομισθείσας εκτύπωσης των συγκεντρωτικών δεδομένων για τις αγορές της επιχείρησής του κατά την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, δεν προσκομίζει αποδεικτικώς άλλα έγγραφα (π.χ. τα οικεία παραστατικά αγορών), από τα οποία να προκύπτει το, κατά τον υπό κρίση ισχυρισμό του, λάθος του ελέγχου κατά την άθροιση των αξιών που προκύπτουν από τα παραστατικά αγορών, αλλά ούτε και επισημαίνει («επικαλείται»), παρότι από την αναλυτική, χωριστή καταγραφή κάθε είδους αγορασθέντος αλιεύματος και της σχετικής συνολικής αξίας, στην οποία προέβη κατά τα προεκτεθέντα ο έλεγχος, έχει ευχερώς τη δυνατότητα, το σημείο, στο οποίο έγκειται το επικαλούμενο από αυτόν σφάλμα του ελέγχου.

Δ) Ο δε τέταρτος (υπό (δ)) ως άοριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας ταυτόχρονα αποδεικτικώς και συγκεκριμένα στοιχεία (έγγραφα, π.χ., μεταξύ άλλων, πρωτόκολλα καταστροφής εμπορευμάτων, λαμβανομένης μάλιστα υπόψη της ιδιαίτερης φύσης των υπό κρίση εμπορευόμενων από τον προσφεύγοντα ειδών, που απαιτούν την τήρηση ειδικής διαδικασίας καταστροφής) προς τεκμηρίωση των σχετικών ισχυρισμών του, αφενός το πώς, ήτοι από ποια συγκεκριμένα γεγονότα που συνέτρεξαν στη δική του υπό κρίση περίπτωση και ειδικότερα στις συγκεκριμένες αγορές, στις οποίες προέβη κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017, και μάλιστα διακριτά ανά περίπτωση αγοράς, προκύπτει το επικαλούμενο από τον ίδιο ποσοστό φύρας στο ύψος του 40% και αφετέρου το για ποιους συγκεκριμένους κατά τη γνώμη του λόγους το προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ποσοστό φύρας στο ύψος του 10% (σε καμία περίπτωση δε συνάδει με τις πραγματικές συνθήκες και ειδικότερα α) σε ποιες από το σύνολο των περιπτώσεων των αγορών (i) προέκυψε φυσική απώλεια βάρους κατά τη μεταφορά τους και ποιο ύψους και (ii) μεσολάβησε μεταξύ αγοράς και πώλησης χρόνος σημαντικός που επηρεάζει ουσιαδώς το ποσοστό φύρας ως φυσική απώλεια βάρους και σε ποιο ύψος, β) ποιο ποσοστό επί των αγορών του πετάχτηκε ως ακατάλληλο για κατανάλωση και γ) ποια (ήτοι ποια είδη και σε ποιες ποσότητες) από τα αγορασθέντα ψάρια που εμπορεύτηκε κατά τις δύο υπό κρίση ελεγχθείσες περιόδους τα πούλησε είτε καθαρισμένα/απολεπισμένα ή ακόμη και φιλεταρισμένα και χωρίς κεφάλια στις περιπτώσεις των μεγάλων ψαριών, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί του αυτοί.

Πέραν αυτών, σύμφωνα με όσα αναφέρονται συναφώς στην υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2023/8.2.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα επί του τετάρτου λόγου αυτής (σελ. 7 της έκθεσης απόψεων): «...Αναφορικά με το ποσοστό φύρας που επικαλείται η προσφεύγουσα επιχείρηση και φθάνει στο υποτιθέμενο ποσοστό του 40%, η άποψή μας είναι ότι τέτοιο ποσοστό φύρας δεν εμφανίζεται σε οποιαδήποτε επιχείρηση και στερείται κάθε λογικής βάσης, αφού αν γινόταν δεκτό τέτοιο ποσοστό αυτό θα σήμαινε πως η επιχείρηση θα προέβαινε σχεδόν στην

απώλεια/καταστροφή του ημίσεως των εμπορευμάτων της. Επιπλέον, αν πωλούσε τα αλιεύματα σε μορφή φιλέτου, όπως ισχυρίζεται, αφενός μεν θα έπρεπε να αναγράφεται κάτι τέτοιο στα εκδοθέντα παραστατικά χονδρικής πώλησης, αφού πρόκειται για νέο είδος αγαθού, το οποίο προκύπτει από επεξεργασία του αρχικού αγαθού, αφετέρου η τιμή πώλησής του θα ήταν ακόμη μεγαλύτερη και συνάμα μεγαλύτερο θα ήταν και το περιθώριο κέρδους του. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε δεν διαπιστώθηκε η πώληση ιχθύων σε «φιλέτα».

Εξάλλου, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 16.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 32 αυτών): «...Με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία της υπηρεσίας μας από άλλους διενεργηθέντες ελέγχους, ο έλεγχος υπολογίζει φύρα επί των αγορών, σε ποσοστό 10%, παρότι η επιχείρηση δε διαθέτει πρωτόκολλα καταστροφής εμπορευμάτων ή άλλα στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται η ποσότητα των αδιάθετων αλιευμάτων.»

Ε) Ο δε πέμπτος (υπό (ε)) ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιο συγκεκριμένο κατά τη γνώμη του λόγο κατά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών το ποσοστό φύρας πρέπει να εφαρμόζεται στη μέση τιμή αγοράς και όχι στο προσδιοριζόμενο από τον εκάστοτε έλεγχο κόστος πωληθέντων και αν και για ποιους λόγους κάτι τέτοιο επιβάλλεται από την ελεγκτική επιστήμη και κυρίως το αν η εφαρμογή του ποσοστού φύρας στη μέση τιμή αγοράς και όχι στο προσδιοριζόμενο από τον εκάστοτε έλεγχο κόστος πωληθέντων θα οδηγούσε στην υπό κρίση περίπτωση σε ουσιωδώς ευνοϊκότερο για τον ίδιο συμπέρασμα, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

ΣΤ) Ο δε έκτος (υπό (στ)) ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις και ερμηνευτικές εγκυκλίους αναφορικά με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, με τις τεχνικές αυτές προσδιορίζονται καταρχήν ακαθάριστα έσοδα, από τα οποία στη συνέχεια αφαιρούνται, σε μια περίπτωση, όπως η υπό κρίση, το κόστος πωληθέντων και οι λοιπές δαπάνες που αναγνωρίζονται κατά νόμον προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά προστίθενται εκείνες οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται κατά νόμον προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος, εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του

ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017): «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017): «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του **άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013**, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για **μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, **οφείλει**, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς** που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του **λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή** (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) **των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της**

φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε' του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες

υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε τις παρακάτω λογιστικές διαφορές: α) στο έτος 2016 καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά (εισόδημα και ΦΠΑ) η καθαρή αξία για την αγορά μιας τηλεόρασης καθαρής αξίας 684,68 € και ΦΠΑ 164,32 € με την αιτιολογία ότι πρόκειται για προσωπική δαπάνη, ωστόσο η εν λόγω δαπάνη αφορά επιχειρηματική δαπάνη, καθόσον η τηλεόραση βρίσκεται στο κατάστημά του, όπως είθισται άλλωστε να έχουν στις μέρες μας σχεδόν το σύνολο των καταστημάτων λιανικής ή χονδρικής πώλησης, και β) στο έτος 2017 καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές (εισόδημα) 12 διαφορετικές περιπτώσεις αγορών συνολικού ποσού 3.178,29 € με την αιτιολογία ότι, αν και κάθε περίπτωση αφορά αγορές κάτω των 500,00 €, εντούτοις τα σχετικά παραστατικά εκδόθηκαν εντός λεπτού της ίδιας ώρας και πραγματοποιήθηκε τεχνητή κατάτμηση της ενιαίας συναλλαγής.

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

α) Σ' ό,τι αφορά στην ως άνω λογιστική διαφορά για το φορολογικό έτος 2016, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιο συγκεκριμένο κατά τη γνώμη του λόγο η εν λόγω δαπάνη αποτελεί επιχειρηματική δαπάνη και ειδικότερα αν όντως η αγορά της τηλεόρασης πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησής του («προς το συμφέρον της επιχείρησης», σύμφωνα με τη διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 περ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016)), με

αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός, πολλώ μάλλον που για μια τέτοια δαπάνη, ως εκ της φύσης της, απαιτείται αυξημένος βαθμός εξειδίκευσης και απόδειξης, ώστε να μπορέσει να θεωρηθεί ως παραγωγική/πραγματοποιηθείσα στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησής του και όχι ως προσωπική/πραγματοποιηθείσα στα πλαίσια της ιδιωτικής/προσωπικής του ζωής, μόνο δε το γεγονός ότι η τηλεόραση βρίσκεται στο κατάστημά του κατά το συνήθως συμβαίνον στο σύνολο σχεδόν των καταστημάτων λιανικής ή χονδρικής πώλησης δεν αποτελεί λόγο, για να θεωρηθεί η εν λόγω δαπάνη ως παραγωγική/πραγματοποιηθείσα στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησής του και όχι ως προσωπική/πραγματοποιηθείσα στα πλαίσια της ιδιωτικής/προσωπικής του ζωής.

β) Σ' ό,τι αφορά στην ως άνω λογιστική διαφορά για το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιο συγκεκριμένο κατά τη γνώμη του λόγο είναι εσφαλμένος (ήτοι αντίθετος με το νόμο) ο καταλογισμός ως λογιστικών διαφορών δαπανών, για τις οποίες ναι μεν τα οικεία φορολογικά παραστατικά από τον ίδιο προμηθευτή αφορούν έκαστο σε καθαρή αξία χαμηλότερη των 500,00 €, εντούτοις αθροιζόμενα -για το λόγο ότι στην πραγματικότητα αφορούν σε μία (1), ενιαία συναλλαγή και εκδόθηκαν εντός λεπτού της ίδιας ώρας, άρα συνάγεται σαφώς (έμμεση απόδειξη, πρβλ. υπ' αριθμ 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ότι με τον τρόπο αυτό κατατμήθηκε τεχνηέντως μια ενιαία συναλλαγή, προκειμένου να παρακαμφθεί η ρύθμιση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017))- καταλήγουν σε συνολική καθαρή αξία υψηλότερη των 500,00 €, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των υπό κρίση παραστατικών αμοιβής από επιχειρηματική δραστηριότητα: *«Κάθε [...] φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα [...] και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62 [...] υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο άρθρο 64. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 περ. δ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των υπό κρίση παραστατικών αμοιβής από επιχειρηματική δραστηριότητα: *«Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου: α) [...], δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, ε) [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1, 5, 7 και 8 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των υπό κρίση παραστατικών αμοιβής από επιχειρηματική δραστηριότητα: *«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) [...], δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι*

τοισ εκατό (20%). [...] ε) [...]. 2. [...]. 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. 6. [...]. 7. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής [...]. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής. 8. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. 9. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1120/2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...Άρθρο 62: Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση. 1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) ορίζονται οι περιπτώσεις πληρωμών που αφορούν αμοιβές, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Συγκεκριμένα, σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται οι πληρωμές για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο. [...]. Στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών, στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Ενδεικτικά αναφέρονται οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ατομικά το επάγγελμα του [...] λογιστή ή φοροτέχνη [...]. 2. [...]. Άρθρο 64: Συντελεστής παρακράτησης φόρου. 1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ [...] ορίζεται ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στην περίπτωση πληρωμών αμοιβών για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες. Συγκεκριμένα, ο συντελεστής φόρου για αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες ανέρχεται σε είκοσι τοις εκατό (20%), ο οποίος επιβάλλεται στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του Φ.Π.Α. [...]. 2. [...]. 3. Με την παράγραφο 8 ορίζεται ότι σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. Επομένως, η παρακράτηση φόρου της παρ. 1 του άρθρου 64 (20% ή 3% κατά περίπτωση) διενεργείται για αμοιβές φυσικών προσώπων που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, οι οποίες υπερβαίνουν τα τριακόσια (300) ευρώ. Αντίθετα, στις αμοιβές της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες τα οποία επίσης δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα αλλά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, ο φόρος της παρ. 1 του άρθρου 64 παρακρατείται σε κάθε περίπτωση ανεξάρτητα από το ύψος της αμοιβής. 4. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. 7 του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2016/18.7.2016 εγγράφου του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...διευκρινίζονται τα ακόλουθα, αναφορικά με τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης φόρου στις πληρωμές για αμοιβές διοίκησης, για αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες [...] με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013: α) Κατά την πάγια θέση της Διοίκησης,

η καταβολή των υποκείμενων σε παρακράτηση πληρωμών εξομοιώνεται με την πίστωση, καθόσον η έκδοση του παραστατικού από τον δικαιούχο του εισοδήματος, η οποία **συνεπάγεται και την πίστωση στα βιβλία του αντισυμβαλλόμενου, γεννά ταυτόχρονα την αξίωση του εκδότη του παραστατικού για την καταβολή του αναγραφόμενου σε αυτού ποσού. Αυτό άλλωστε είναι σύμφωνο και με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, αναφορικά με τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος (χρόνος απόκτησης δικαιώματος είσπραξης). Κατά συνέπεια, χρόνος διενέργειας της παρακράτησης φόρου στις αμοιβές διοίκησης, καθώς και τις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, με βάση τις διατάξεις των περ. δ' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του παραστατικού, ήτοι η πίστωση των εν λόγω ποσών στα βιβλία του αντισυμβαλλόμενου και ο φόρος αποδίδεται στο τέλος του δεύτερου μήνα από τον πιο πάνω χρόνο. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 3 και του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. Α.1101/18.3.2019 (ΦΕΚ Β' 948/20.3.2019) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των υπό κρίση παραστατικών αμοιβής από επιχειρηματική δραστηριότητα: «**Άρθρο 1: Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 [...] του ν. 4172/2013. 1. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, καθώς και οι τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου [...] στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 [...] του ν. 4172/2013 που αποκτώνται από την 1 Ιανουαρίου 2019 και εφεξής υποβάλλονται αποκλειστικά μέσω TAXISnet. Οι μηδενικές δηλώσεις, για τις οποίες εκ του νόμου δεν προκύπτει φόρος ή τέλος χαρτοσήμου προς απόδοση, υποβάλλονται προαιρετικά. 2. [...]. 3. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο σε παρακράτηση. 4. [...]. Άρθρο 2. Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής. 1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων δ' παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 [...] του ν. 4172/2013. 2. Η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας, υποβάλλεται από τους υπόχρεους μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή ή την πίστωση των ποσών των σχετικών εισοδημάτων. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης [...] επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013.»**

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2023/8.2.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα επί του έκτου λόγου αυτής (σελ. 8 της έκθεσης απόψεων): «...Με τις υπ' αριθμ./2022 (χρήση 2016) &/2022 (χρήση 2017) Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. καταλογίστηκαν πρόστιμα ύψους 250,00 ευρώ στην κάθε χρήση, γιατί ο ελεγχόμενος δεν προέβη σε παρακράτηση φόρου σε αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και για μη υποβολή σχετικής δήλωσης απόδοσης του φόρου. Σύμφωνα όμως με το άρθρο 64 παρ. 8 ΚΦΕ παρακράτηση φόρου ενεργείται, μόνον εφόσον η συναλλαγή **υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η αμοιβή ήταν 300,00 ευρώ ακριβώς. Συνεπώς, θα πρέπει να διαγραφεί το πρόστιμο των 250,00 ευρώ που καταλογίστηκε στον ελεγχόμενο και για τις δύο χρήσεις, δεδομένου ότι αυτό καταλογίστηκε εκ παραδρομής.»**

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 10 και 11 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα του οικείου σημειώματος

διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 και/2022/ 16.12.2022 πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου (28.12.2022): «10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής. στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. 11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 και/2022/16.12.2022 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκαν παρανόμως σε βάρος του: α) πρόστιμο 250,00 € για το 2016 και πρόστιμο 250,00 € για το 2017 λόγω μη παρακράτησης φόρου σε αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες κ.λπ. και μη υποβολή σχετική δήλωσης απόδοσης φόρου, ωστόσο δεν υποχρεούνταν σε παρακράτηση φόρου, καθόσον η σχετική αμοιβή αφορά σε αμοιβή λογιστή ποσού 300,00 € για καθένα από τα δύο έτη (σχετ. η παρ. 8 του άρθρου 64 ν. 4172/2013), αλλά παρόλ' αυτά έχει υποβάλει και ηλεκτρονικά τις προβλεπόμενες (για κάθε έτος χωριστά) υπ' αριθμ. πρωτ./11.3.2017 και υπ' αριθμ. πρωτ./17.3.2018 βεβαιώσεις εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα, και β) πρόστιμο 500,00 € για το έτος 2016 και πρόστιμο 500,00 € για το έτος 2017, επειδή δε ζήτησε ή δεν έλαβε τουλάχιστον ένα παραστατικό για την αγορά κωλοχτύπας, ωστόσο στην περίπτωση που ο έλεγχος γίνεται με τις έμμεσες τεχνικές δεν επιβάλλονται πρόστιμα για μη έκδοση, όπως έχει ήδη κριθεί με την υπ' αριθμ./2022 (Αθήνα) απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με τα ως άνω πρόστιμα ύψους 250,00 € έκαστο πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, ενώ ο ισχυρισμός του αναφορικά με τα ως άνω πρόστιμα ύψους 500,00 € έκαστο πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Σ' ό,τι αφορά στα ως άνω πρόστιμα ύψους 250,00 € έκαστο, για τις ως άνω υπό κρίση αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 300,00 € για καθένα από τα δύο κρίσιμα έτη 2016 και 2017 ο προσφεύγων **δεν υπείχε υποχρέωση** υποβολής δηλώσεων προς απόδοση παρακρατηθέντων επ' αυτών ποσών φόρου σύμφωνα με την ισχύουσα κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των οικείων παραστατικών φορολογική νομοθεσία, αφού οι σχετικές αμοιβές (ύψους 300,00 € έκαστη) **δεν υπερέβαιναν** σε αξία τα 300,00 € και συνεπώς δεν υφίστατο υποχρέωση παρακράτησης φόρου επ' αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 64 παρ. 8 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των εν λόγω παραστατικών), και επομένως ούτε υποχρέωση υποβολής σχετικών δηλώσεων. Ως εκ τούτου, εσφαλμένα (ήτοι νόμω αβάσιμα) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 και

...../2022/ 16.12.2022 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας τα υπό κρίση πρόστιμα του άρθρου 54 ΚΦΔ ύψους 250,00 € για καθένα από τα υπό κρίση ελεγχθέντα έτη λόγω μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

β) Σ' ό,τι αφορά στα ως άνω πρόστιμα ύψους 500,00 € έκαστο, τα εν λόγω πρόστιμα επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος λόγω μη έκδοσης, κατά παράβαση των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 10 και 11 ν. 4308/2014 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 και/2022/16.12.2022 πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου (28.12.2022)), φορολογικών παραστατικών για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, **όχι όμως για πώληση, αλλά για αγορά** αγαθών. Και, ενώ πράγματι στις περιπτώσεις προσδιορισμού του εισοδήματος ενός φορολογούμενου προσώπου με εφαρμογή μιας εκ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τις διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των προσδιορισθέντων με την έμμεση τεχνική (ήτοι για τις πωλήσεις του), δεν απαγορεύεται η επιβολή προστίμων για μη έκδοση φορολογικών παραστατικών αναφορικά με τις αγορές του προσώπου αυτού στις προβλεπόμενες από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 10 και 11 ν. 4308/2014 (όπως ίσχυαν κατά τις ίδιες ως άνω ημερομηνίες) περιπτώσεις -και αυτό είναι ευνόητο, αφού η παράβαση αυτή δε συναρτάται με τον έμμεσο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, αφού κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων μιας επιχείρησης με έμμεσο τρόπο κατ' εφαρμογή μιας εκ των προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 και/2022/16.12.2022 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (28.12.2022)) τεχνικών ελέγχου **δεν επαναπροσδιορίζονται οι αγορές, αλλά οι πωλήσεις** του ελεγχόμενου προσώπου.

Για τους λόγους αυτούς, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει για μεν τα ως άνω πρόστιμα ύψους 250,00 € έκαστο να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, για δε τα ως άνω πρόστιμα ύψους 500,00 € έκαστο να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

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

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 16.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της από 25.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

A) την απόρριψή της κατά το μέρος της εκείνο, το οποίο αφορά α) στις κάτωθι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	...../2022	16.12.2022	28.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016
2	...../2022	16.12.2022	28.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

και β) στις κάτωθι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3	...../2022	16.12.2022	28.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016
4	...../2022	16.12.2022	28.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017

και την επικύρωση των πράξεων αυτών· και

B) τη μερική αποδοχή της κατά το μέρος της εκείνο, το οποίο αφορά στις κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
5	...../2022	16.12.2022	28.12.2022	Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016
6	...../2022	16.12.2022	28.12.2022	Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017

και την τροποποίηση των πράξεων αυτών.

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

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

I. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	38.276,13 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	19.138,07 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	7.487,60 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>64.901,80 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	58.325,57 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	29.162,79 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	10.416,37 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>97.904,73 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	14.447,84 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	7.223,93 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>21.671,77 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>221,98 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	16.809,91 €
----------------------	-------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄ , β΄ , γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	8.404,96 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>25.214,87 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>493,38 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

III. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016:

- α) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 0,00 €
- β) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 100,00 €
- γ) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. η΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 500,00 €

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017:

- α) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 0,00 €
- β) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 100,00 €
- γ) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. η΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους 500,00 €

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./2022/16.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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