



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24.04.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 814

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

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

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

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

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

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

4. Την από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 39566 ενδικοφανή προσφυγήτουΑ.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης:
- α) της υπ' αριθ./09.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016
 - β) της υπ' αριθ./09.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017
 - γ) της υπ' αριθ./09.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016
 - δ) της υπ' αριθ./09.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 39566 ενδικοφανούς προσφυγήςτουΑ.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/09.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου, φόρος εισοδήματος ύψους 22.568,98€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 11.284,49€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.264,81€, ήτοι συνολικό ποσό 37.118,28€, κατόπιν:

- α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 439.506,28€, έναντι 372.929,94€ βάσει δήλωσης και του κόστους πωληθέντων σε 365.082,15€ έναντι 389.080,75€ βάσει δήλωσης, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ., και
- β) προσθήκης λογιστικών διαφορών συνολικής καθαρής αξίας 20.840,50€

Με την με αριθμό/09.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 14.464,54€ πλέον προστίμου άρθρου 58

Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 7.232,27€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.907,09€, ήτοι συνολικό ποσό 23.603,90€, κατόπιν:

α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 405.898,11€ έναντι 337.921,31€ βάσει δήλωσης και του κόστους πωληθέντων σε 338.305,66€ έναντι 357.472,82€ βάσει δήλωσης, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ.,

β) προσθήκης λογιστικών διαφορών συνολικής καθαρής αξίας 9.086,48€.

Με την με αριθμό/09.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 7.748,53€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. 3.874,25€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 11.622,78€, λόγω

α) προσθήκης αποκρυσθισών φορολογητέων εκροών ποσού 38.664,50€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών

β) απόρριψης φορολογητέων εισροών ύψους 27,00€, λόγω μη προσκόμισης των αντίστοιχων παραστατικών δαπανών και

γ) προσθήκης στα λοιπά αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών ποσού 157,46€, λόγω διαφορών που προέκυψαν κατά τον διακανονισμό των εκπτώσεων (PRO-RATA).

Με την με αριθμό/09.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 895,67€ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 7.227,27€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. 3.613,65€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 10.840,92€, λόγω

α) αποκρυσθισών φορολογητέων εκροών ποσού 40.601,79€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών

β) προσθήκης στα λοιπά αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών ποσού 28,93€, λόγω διαφορών που προέκυψαν κατά τον διακανονισμό των εκπτώσεων (PRO-RATA).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 09.12.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 311/08.07.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν

συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα,) καθώς και της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της προσφεύγουσας επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ορισμένες δαπάνες, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της και συντελέστηκαν νόμιμα και αντιστοίχως εσφαλμένα ελήφθησαν υπόψη ως παρατυπίες της επιχείρησης που οδήγησαν στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.
- 2) Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. περί έμμεσων τεχνικών, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 της Α1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων. Μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για την επιλογή της κατάλληλης έμμεσης μεθόδου. Περαιτέρω, στην αιτιολογία της επιλογής της μεθόδου δεν αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους δεν ενδείκνυται η εφαρμογή των λοιπών μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.
- 3) Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο όμως πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.
- 4) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο, ούτε αποδεικνύεται πώς προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων.
- 5) Ο προσδιορισμός Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένος. Βάση επιβολής του Φ.Π.Α. είναι εισπραττόμενο σε κάθε περίπτωση ποσό και όχι η αξία που εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται

σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.*».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ** Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδαιγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του:....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος..... 1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου....».

Επειδή στο άρθρο 21§§1&2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013:

«...Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή

προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο..... Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.... Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ 1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014:

«.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την

ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο...10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα

ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την μη έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00€ είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι η πληρωμή της αξίας των τιμολογίων με τραπεζικά μέσα δεν αποτελεί προϋπόθεση για να εκπέσει μια δαπάνη, η οποία δεν έχει εξοφληθεί καθόλου. Οι επίμαχες δαπάνες σύμφωνα με την προσφεύγουσα παραμένουν ανεξόφλητες και για τον λόγο αυτό θα πρέπει να αναγνωριστούν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

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

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην από 09.12.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις ακόλουθες δαπάνες συνολικού ύψους 20.170,00€ στο φορολογικό έτος 2016 & 8.044,50€, στο φορολογικό έτος 2017, λόγω μη ολικής/τμηματικής εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	4/1/2016	.....	.....	754,55
2	11/1/2016	.....	.....	598,84
3	18/1/2016	.....	.....	778,22
4	25/1/2016	.....	.....	533,44
5	28/1/2016	.....	.....	795,32
6	1/2/2016	.....	.....	542,88
7	8/2/2016	.....	.....	512,72
8	29/2/2016	.....	.....	697,13
9	7/3/2016	.....	.....	802,01
10	15/3/2016	.....	.....	838,26
11	21/3/2016	.....	.....	837,54
12	29/3/2016	.....	.....	753,77
13	4/4/2016	.....	.....	831,26
14	11/4/2016	.....	.....	609,08
15	18/4/2016	.....	.....	933,14
16	25/4/2016	.....	.....	994,9
17	6/5/2016	.....	.....	1.005,23
18	10/5/2016	.....	.....	883,63

19	28/6/2016	.....	.....	636,83
		
20	30/6/2016			949,60
		
21	4/8/2016			523,32
22	31/8/2016	.....	.....	898,45
		
23	1/9/2016			624,08
24	20/9/2016	.....	.....	910,78
		
25	29/9/2016			1.389,82
26	16/12/2016	.....	.....	535,2
			ΣΥΝΟΛΟ	20.170,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
		
1	9/5/2017			670,36
2	9/5/2017	.....	.....	625,76
3	1/8/2017	.....	.....	589,6
		
4	11/8/2017			944,99
5	16/8/2017	.....	.....	522,88
		
6	31/8/2017			699,94
		
7	15/9/2017			740,04
8	14/11/2017	.....	.....	508,53
		
9	8/12/2017			1.290,24
		
10	15/12/2017			786,7
		
11	21/12/2017			665,46
			ΣΥΝΟΛΟ	8.044,50

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου και συγκεκριμένα στις 17.08.2022 επιδόθηκε στην ελεγχόμενη οντότητα με συστημένη επιστολή (RE.....GR) το με αριθμό πρωτοκόλλου/09-08-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών, προκειμένου να γνωστοποιηθεί στην φορολογική αρχή ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, οι οποίες καταχωρήθηκαν στα βιβλία της κατά τις ελεγχόμενες περιόδους, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ως άνω αίτημα προσκόμισε δικαιολογητικά έγγραφα πληρωμών, τα οποία αξιολογήθηκαν από την φορολογική αρχή και έγιναν αποδεκτά, στο βαθμό που από αυτά προέκυπτε η εξόφληση των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο. Για τις ανωτέρω συναλλαγές η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι εξοφλήθηκαν με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Συγκεκριμένα, για ορισμένες εξ' αυτών προσκόμισε σχετικές αποδείξεις είσπραξης, χωρίς ωστόσο από αυτές να προκύπτει τρόπος εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου.

Επειδή ο ισχυρισμός ότι οι εν λόγω συναλλαγές παραμένουν ανεξόφλητες έως και σήμερα προβάλλεται για πρώτη φορά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κάποιο στοιχείο που να τον επιβεβαιώνει (όπως λ.χ. σχετικές καρτέλες προμηθευτών, καρτέλες πελατών αντισυμβαλλομένων, τυχόν εξώδικα – αγωγές δεδομένης της παρέλευσης πενταετίας από τον χρόνο γένεσης των σχετικών απαιτήσεων).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, ως την εκπεσιμότητα των προαναφερθέντων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2016 και 2017 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «.....Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013..... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή....

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013..... 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/07.04.2014, (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 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού): «..... Άρθρο 5-Επιλογή τεχνικής ελέγχου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική έλεγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιοευθυντή 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.....».

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

«.....Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου...».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα διατείνεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. περί έμμεσων τεχνικών, δεδομένου ότι ο έλεγχος εσφαλμένα συμπεριέλαβε στις προσωπικές της δαπάνες τις αποπληρωμές μέσω καρτών πληρωμής ποσού ύψους 35.335,10 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού ύψους 48.361,94 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017, καθώς αυτές αφορούν τις επαγγελματικές της δαπάνες. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες αφενός διότι δεν εκδόθηκε αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, και αφετέρου διότι στην αιτιολογία της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου θα πρέπει να διαλαμβάνονται και οι λόγοι που δεν μπορούν ή δεν ενδείκνυται να εφαρμοστούν οι λοιπές μέθοδοι.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προκειμένου να διαπιστώσει εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις υπαγωγής της υπόθεσης στις διατάξεις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, έλαβε υπόψη του το περιεχόμενο των με αριθμό καταχώρησης/07.06.2017 και/25.06.2018 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, τα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικείων ετών καθώς και πληροφορίες-στοιχεία που αντλήθηκαν, βάσει της ΠΟΛ 1033/2014 απόφασης.

Η επεξεργασία των ανωτέρω δεδομένων αποτυπώνεται στους πίνακες που ακολουθούν:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	-45.706,43 €
1. Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα	0,16 €
2. Κέρδος/ ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-45.706,59 €
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου	3.624,31 €
1. Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα	0,08 €
2. Καθαρό εισόδημα από την άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας	3.624,23 €
Εισοδήματα τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	1.564,02 €
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (άρθρ. 43Α Κ.Φ.Ε.)	480,00 €
Συνολικό οικογενειακό εισόδημα	5.668,33 €
Σύνολο προσωπικών δαπανών	35.335,10 €
Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής(Άρθρο 1.4.δ. ΠΟΛ 1033/2014)	35.335,10 €
ΔΙΑΦΟΡΑ	-29.666,77 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2017
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	-48.482,53 €
1.Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα	0,12 €
2. Κέρδος/ ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-48.482,65 €
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου	416,95 €
1. Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα	0,11 €
2. Καθαρό εισόδημα από την άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας	416,84 €
Εισοδήματα τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	1.867,92 €
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (άρθρ. 43 ^Α Κ.Φ.Ε.)	480,00 €
Συνολικό οικογενειακό εισόδημα	2.764,87€
Σύνολο προσωπικών δαπανών	48.361,94 €
Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής(Άρθρο 1.4.δ. ΠΟΛ 1033/2014)	48.361,94 €
ΔΙΑΦΟΡΑ	-45.597,07 €

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής της εμπεριέχονται και δαπάνες που σχετίζονται με την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας της και προς απόδειξη αυτού προσκομίζει αντίγραφο των κινήσεων του με αριθμό λογαριασμού της τράπεζας Πειραιώς.

Επειδή το άθροισμα των χρεώσεων- συναλλαγών μέσω καρτών πληρωμής του εν λόγω λογαριασμού κατ' έτος υπολείπεται σημαντικά των ποσών που εμφανίζονται στους παραπάνω πίνακες (35.335,10€ για το φορολογικό έτος 2016 και 48.361,94€ για το φορολογικό έτος 2017).

Επειδή από τις κινήσεις του εν λόγω λογαριασμού προκύπτουν πράγματι χρεώσεις οι οποίες είναι πιθανό, λόγω της αιτιολογίας τους (μισθοδοσία, εξόφληση τιμολογίου), να αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Ωστόσο οι χρεώσεις αυτές διενεργούνταν με μεταφορά χρημάτων από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας σε λογαριασμούς τρίτων, και δεν συμπεριλαμβάνονται στις συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής.

Υπάρχουν δε πληρωμές οι οποίες, βάσει της αιτιολογίας τους, παραπέμπουν σε προσωπικές δαπάνες όπως λ.χ.

- Ποσό ύψους 2.029,50 € την 01/03/2016 με την αιτιολογία «..... ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΓΙΑ ΟΧΗΜΑ»,
- Ποσό ύψους 245,03 € την 23/05/2016 με την αιτιολογία «METLIFE AEAZ ΕΝΤΟΛΗ ...»,
- Ποσό ύψους 262,45 € την 17/08/2016 με την αιτιολογία «METLIFE AEAZ ΕΝΤΟΛΗ ...»,
- Ποσό ύψους 244,34 € την 17/08/2016 με την αιτιολογία «METLIFE AEAZ ΕΝΤΟΛΗ ...»

Επίσης, εμφανίζονται χρεώσεις για πληρωμές τελών κυκλοφορίας καθώς και για εξόφληση λογαριασμών ηλεκτρικής ενέργειας και τηλεφωνίας, χωρίς ωστόσο να προσκομίζονται επιπλέον στοιχεία (παραστατικά, καταχωρήσεις στα βιβλία της επιχείρησης) που να αποδεικνύουν ότι αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας.

Επειδή από την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2017 προκύπτει ότι στους κωδικούς 049 και 050 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» συμπεριλήφθηκαν ποσά ύψους 3.980,58 € και 1.573,57 € αντίστοιχα, που συνιστούν βάσει δήλωσης προσωπικές δαπάνες, τις οποίες ωστόσο ο έλεγχος δεν συμπεριέλαβε στον παραπάνω πίνακα που καταρτίστηκε για το φορολογικό έτος 2017, προκειμένου να αποφύγει το ενδεχόμενο οι εν λόγω δαπάνες να υπολογιστούν δύο (2) φορές.

Επειδή στο πλαίσιο ελέγχου των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 η φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι πέραν των προϋποθέσεων της παραγράφου 2, συνέτρεχαν και οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1α του ως άνω άρθρου, ήτοι ότι τα λογιστικά αρχεία και οι οικονομικές καταστάσεις δεν τηρούνταν και δεν συντάσσονταν σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα. Συγκεκριμένα, κατά τον δειγματοληπτικό έλεγχο ορθής αποτίμησης των εμπορευμάτων διαπιστώθηκε ότι οι τιμές αποτίμησης δεν ήταν οι ορθές, διότι σε αυτές δεν περιλαμβάνονταν οι εκπτώσεις αγορών. Επιπλέον, από την επισκόπηση των λογιστικών αρχείων προέκυψαν 515 είδη με υπερβολικά μεγάλο συντελεστή μικτού κέρδους, καθώς αυτά

είχαν απογραφεί στην τιμή του 0,01€. Οι τιμές δε που χρησιμοποιήθηκαν για την αποτίμηση των εμπορευμάτων ήταν οι ίδιες και στις τρεις διενεργηθείσες απογραφές (31.12.2015, 31.12.2016 και 31.12.2017).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προσέφυγε στον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, δεδομένου ότι από τα διαθέσιμα στοιχεία δεν ήταν δυνατό να επιβεβαιωθεί η αξία της απογραφής, η οποία κρίθηκε μη αξιόπιστη.

Επειδή από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις, οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (περίπτωση α' της παρ. 1 και παρ. 2) που πληρούνται, προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας οντότητας, βάσει έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Ο δε επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω μη σύνταξης αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, επισημαίνεται ότι βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώ οι τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' του ίδιου ως άνω άρθρου επιλέγονται 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. Από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προκύπτει ρητώς ότι ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 με την χρήση της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών (περ. α' αρ. 27§1 του Κ.Φ.Δ.), την οποία και ενέκρινε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής.

Επειδή ως προς τη μη αιτιολόγηση των λόγων απόρριψης των λοιπών μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ούτε από την κείμενη νομοθεσία αλλά ούτε και από τις εκδοθείσες εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης προκύπτει τοιαύτη υποχρέωση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη πλήρωσης των πιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. περί έμμεσων τεχνικών, μη έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και μη αιτιολόγησης των λόγων απόρριψης των λοιπών μεθόδων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.

Επειδή με την Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος: «...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να

ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή ότι οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικώς δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα. Συνεπώς, η ΠΟΛ 1050/2014 απόφαση του

Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη, δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ούτε και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου..... 5. Κάθε

συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».,

Επειδή σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

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

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο

εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020:

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

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και

έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

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

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

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

...Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής της, προέβη σε αντιφατικές και αναιτιολόγητες εικασίες, όσον αφορά τόσο τις πωληθείσες ποσότητες στα είδη που επιλέχθηκαν

κατά τον έλεγχο όσο και στον υπολογισμό του δείκτη περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους αυτών. Ειδικότερα αναφέρει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, καθώς η επιχείρησή της δεν έχει περιορισμένο εύρος δραστηριότητας αλλά πουλάει πολλά διαφορετικά μεταξύ τους προϊόντα. Ο δε προσδιορισμός του συντελεστή μικτού κέρδους έλαβε χώρα βάσει αναξιόπιστου δείγματος, που αντιστοιχεί σε μη ενδεικτικό ποσοστό.

Επιπλέον, υποστηρίζει ότι ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της:

α) τα πιστωτικά τιμολόγια, η καθαρή αξία των οποίων ήταν 6.528,26 ευρώ για το 2016 και 8.439,53 ευρώ για το έτος 2017

β) τα ληγμένα είδη, τα οποία δεν γίνονταν αποδεκτά από τους προμηθευτές και προσφέρονταν δωρεάν τόσο σε κτηνοτροφικές μονάδες για σίτιση ζώων όσο και σε άπορες οικογένειες.

γ) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεσμεύεται απόλυτα από τις τιμές των φυλλαδίων της προμηθεύτριας αλυσίδας «.....» και των προσφορών που ισχύουν πανελλαδικά, οι οποίες είναι πολύ χαμηλότερες από τις τιμές που έλαβε υπόψη ο έλεγχος.

δ) την πολιτική προσφορών που είναι συνήθης στις συναλλαγές τέτοιου είδους (κάρτα μέλους).

ε) την αγορά οικιακών συσκευών και λευκών ειδών με την εξαργύρωση των πόντων της κάρτας μέλους

στ) την έκπτωση 10% σε πληθώρα προϊόντων για τα 10 χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης

ζ) την ιδιοκατανάλωση των εμπορευμάτων από την πολυμελή οικογένειά της

η) ότι λόγω του υψηλού ανταγωνισμού, ανά τακτά χρονικά διαστήματα προσφέρει είδη πρώτης ανάγκης σε τιμή κόστους προκειμένου να προσελκύσει πελατεία και να αγοραστεί και κάτι ακόμα μαζί με τα είδη σε προνομιακές τιμές.

Τέλος, διατείνεται ότι η επιχείρησή της εδρεύει στο χωριό του Ν. Ξάνθης, όπου κατοικούν μόνο 150 οικογένειες και ειδικότερα σύμφωνα με την απογραφή του 2011 έχει πληθυσμό 734 κατοίκους. Συνεπώς, τα δηλωθέντα εκ μέρους ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της συνάδουν πλήρως με τον αριθμό των κατοίκων και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να έχει ακαθάριστα έσοδα ύψους 439.506,28 ευρώ και 405.898,11 ευρώ, όπως της καταλογίζει η ελεγκτική αρχή στα φορολογικά έτη 2016-2017.

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Αρχικά ο έλεγχος για την εύρεση του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους, έλαβε υπόψη του τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή του για διακόσιους τριάντα τέσσερις (234) κωδικούς ειδών από το σύνολο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων δέκα έξι (2.916) που ήταν καταχωρημένοι στην απογραφή του 2016. Τα δεδομένα αυτά, αφορούσαν τις τιμές αγοράς αυτών, μετά τον υπολογισμό των εκπτώσεων, όπως αυτές προέκυψαν από τα αρχεία του προγράμματος «...» της εταιρείας «.....» που διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ξάνθης με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από την προσφεύγουσα. Ο έλεγχος στην συνέχεια επιβεβαίωσε την παροχή των εκπτώσεων αγορών και από τα φορολογικά στοιχεία, τα οποία ελέγχθηκαν για τον μήνα Αύγουστο των υπό κρίση

φορολογικών ετών, κατά εφαρμογή του προγράμματος ελέγχου που ορίζεται στην με αριθμό πρωτοκόλλου Α. 1293/23-07-2019.

Οι τιμές πώλησης γνωστοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ξάνθης από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι στο περιεχόμενο των στοιχείων λιανικής συναλλαγής που εκδίδονταν υπήρχε πλήρης περιγραφή των ειδών που πωλούνταν. Τούτο, επιτυγχάνονταν με την εφαρμογή του προαναφερθέντος προγράμματοςτης εταιρείας SINGULAR.

Τα ως άνω στοιχεία είχαν διαβιβαστεί στην Δ.Ο.Υ. από την προσφεύγουσα, κατόπιν της σύνταξης της με αριθμό πρωτοκόλλου/07-09-2022 υπεύθυνης δήλωσης, προκειμένου να επαληθευτεί ο ισχυρισμός της, ότι κατά την αποτίμηση των εμπορευμάτων το πρόγραμμα που χρησιμοποιεί για την ποσοτική παρακολούθηση των αποθεμάτων της (... της εταιρείας SINGULAR) αντλεί την αρχική τιμή αγοράς, χωρίς να υπολογίζονται οι εκπτώσεις. Τα στοιχεία δε των αγορών που διαβιβάστηκαν από το παραπάνω πρόγραμμα αφορούσαν τον μήνα Δεκέμβριο του έτους 2016, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η ορθή τιμή αποτίμησης. Για το έτος 2017, η προσφεύγουσα δεν απέστειλε πρόσθετα στοιχεία, ισχυριζόμενη ότι εξάγονται τα ίδια δεδομένα.

Στο πλαίσιο ελέγχου του ανωτέρου δείγματος, η προσφεύγουσα είχε δηλώσει στην φορολογική αρχή ότι οι συγκεκριμένοι κωδικοί ήταν αντιπροσωπευτικοί για το σύνολο των αγορών της, διότι οι προμηθευτές των εν λόγω ειδών αντιπροσώπευαν το 80% περίπου των αγορών, με αποτέλεσμα να αποτυπώνεται σε αυτούς η πολιτική των αγορών- ποσοστών έκπτωσης. Από την επεξεργασία του ανωτέρω δείγματος προέκυψε ότι μέσος όρος των συντελεστών μικτού κέρδους των 234 ειδών (για τα οποία υπήρχαν τα πλήρη στοιχεία αγορών) ανερχόταν σε ποσοστό 34,37%.

Ακολούθως, και με δεδομένο ότι δεν διαβιβάστηκαν στοιχεία του προγράμματος για άλλους κωδικούς πέραν των παραπάνω 234, ο έλεγχος διερεύνησε από τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας εάν επαληθευόταν πράγματι ο ισχυρισμός της, ότι οι προμηθευτές με τους οποίους σχετίζονται τα παραπάνω 234 είδη αντιπροσώπευαν το 80% περίπου του συνόλου των προμηθευτών της και ότι κατά συνέπεια σε αυτούς αποτυπωνόταν η πολιτική των αγορών (όπως για παράδειγμα τα ποσοστά έκπτωσης), αλλά και το περιθώριο μικτού κέρδους.

Καθόσον ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν επαληθευόταν από τα ανωτέρω στοιχεία η φορολογική αρχή προχώρησε σε αναλυτική καταγραφή των αγορών από τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή του. Επέλεξε για τον λόγο αυτό ανά προμηθευτή τα τιμολόγια μεγαλύτερης αξίας με σκοπό να καταγράψει το μεγαλύτερο δυνατό αριθμό ειδών. Έτσι, προέκυψε η αναλυτική καταγραφή που αποτυπώνεται στις σελίδες από 103 έως 126 της οικείας έκθεσης Ελέγχου. Στην συνέχεια, συνενώθηκαν τα αποτελέσματα από τις παραπάνω δύο διαδικασίες και προέκυψε πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους ίσο με 32,41%.

Ο έλεγχος ακολούθως, εξείρεσε από το δείγμα ειδών για την εξαγωγή του πραγματικού περιθωρίου κέρδους τις ακραίες υψηλές τιμές που προέκυψαν, και εφάρμοσε τελικό περιθώριο πραγματικού μικτού κέρδους ποσοστού 28,88%.

Επισημαίνεται δε ότι ο έλεγχος διαχώρισε τις αγορές που αφορούν σε καπνικά είδη και τηλεκάρτες, επί των οποίων εφαρμόστηκε περιθώριο μικτού κέρδους που υπολογίστηκε διακριτά

για τα εν λόγω είδη, και το οποίο ήταν σημαντικά μικρότερο από όλα τα υπόλοιπα. Το περιθώριο μικτού κέρδους των τσιγάρων προσδιορίστηκε σε ποσοστό 3,72%, το περιθώριο μικτού κέρδους των τηλεκαρτών σε ποσοστό 2,55%, ενώ για τα λοιπά είδη προσδιορίστηκε ποσοστό ίσο με 28,88%.

Επειδή τα είδη που επέλεξε ο έλεγχος αντιπροσωπεύουν το 95,39% του συνόλου των προμηθευτών της ελεγχόμενης οντότητας, με αποτέλεσμα να αποτυπώνεται σε αυτά τόσο η πολιτική των εκπτώσεων αγορών, όσο και το περιθώριο μικτού κέρδους.

Επειδή στο ποσοστό 28,88% συμπεριλήφθηκαν και αρνητικά περιθώρια μικτού κέρδους, για τα οποία ο έλεγχος δεν επαλήθευσε περαιτέρω την τιμή πώλησης των συγκεκριμένων ειδών και δέχθηκε αυτή που γνωστοποιήθηκε στην φορολογική αρχή από την προσφεύγουσα. Ακόμη, για την εύρεση του παραπάνω συντελεστή ο έλεγχος, ενώ δεν υπολόγισε είδη τα οποία κατέγραφαν ιδιαίτερα υψηλό συντελεστή μικτού κέρδους, διατήρησε τα ιδιαίτερα χαμηλά περιθώρια της τάξεως 1,65%, 0,90%, 1,13%, 0,92%, 3,94%, 0,81% κλπ.

Επειδή η προσφεύγουσα ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει στοιχεία, που θα ήταν δυνατό να θέσουν υπό αμφισβήτηση την κρίση του ελέγχου αναφορικά με το παραπάνω ποσοστό, όπως τιμολόγια αγορών από τα οποία να προκύπτουν διαφορετικές τιμές αγορών από αυτές που υπολογίστηκαν, αλλά και στοιχεία λιανικών συναλλαγών από τα οποία να προκύπτουν διαφορετικές τιμές πώλησης.

Επειδή αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του πιστωτικά τιμολόγια συνολικής αξίας 6.528,26 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και 8.439,53 ευρώ για το έτος 2017, αυτός δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας προκύπτει η καταχώρηση των εν λόγω πιστωτικών τιμολογίων, τα οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη του κατά τον προσδιορισμό τόσο του κόστους πωληθέντων όσο και των ακαθάριστων εσόδων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό περί ληγμένων προϊόντων που προσφέρονταν δωρεάν σε κτηνοτροφικές μονάδες και άπορες οικογένειες, δεν προσκομίζονται επαρκή στοιχεία που να τον επιβεβαιώνουν. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος για τα ακατάλληλα είδη που δεν προορίζονταν για πώληση (αναλόγως με την ευπάθειά τους) προσδιόρισε και την αντίστοιχη φύρα, με αποτέλεσμα από το συνολικό ύψος των αγορών κατ' έτος να αφαιρέσει συνολικό ποσό 18.109,86€ το 2016 και 16.376,90€ το 2017 ή διαφορετικά ποσοστό 6,94%, το οποίο δεν συμπεριλήφθηκε στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, προς όφελος της προσφεύγουσας, αφού μέρος του του γινομένου, βάσει του οποίου προκύπτουν τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου (το κόστος κτήσης των ειδών) έχει αξία μικρότερη της καταχωρηθείσας στα τηρηθέντα βιβλία.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού περί της πώλησης προϊόντων σε προκαθορισμένες και χαμηλότερες τιμές, κατά την περίοδο που ισχύουν φυλλάδια προσφορών η προσφεύγουσα προσκομίζει το φυλλάδιο προσφορών της περιόδου από 17/12/2015 έως 09/01/2016 της προμηθεύτριας εταιρίας «.....», χωρίς ωστόσο να υποδεικνύει ποια συγκεκριμένα είδη από αυτά που περιλαμβάνονται στον πίνακα, βάσει του οποίου εξήχθη το περιθώριο μικτού κέρδους συμπεριλαμβάνονται και στο εν λόγω φυλλάδιο και μάλιστα σε χαμηλότερες τιμές πώλησης. Ωστόσο, αν και για το διάστημα ισχύος του συγκεκριμένου φυλλαδίου, εντοπίστηκαν κάποιες διαφοροποιήσεις στις τιμές πώλησης σε σχέση με αυτές που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος (σ.σ. σε μία περίπτωση η τιμή πώλησης εμφανίζεται μεγαλύτερη από αυτή που υπολόγισε ο έλεγχος για την εύρεση του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους), προκειμένου αυτό να αξιολογηθεί θα έπρεπε η προσφεύγουσα να προσκομίσει τα στοιχεία αγορών της προηγούμενης περιόδου. Με τον τρόπο αυτό θα διαπιστωνόταν εάν η προσφεύγουσα ήταν υποχρεωμένη από την προμηθεύτρια εταιρία να πουλάει με ζημία, έστω και για περιορισμένο χρονικό διάστημα. Σε κάθε περίπτωση, το συνολικό ύψος των αγορών κατά το φορολογικό έτος 2016 τόσο από την ως άνω προμηθεύτρια όσο και από τον προμηθευτή με την επωνυμία «.....» ανήλθε σε ποσοστό μόλις 9,84%(37.717,62*100/383.192,01), το οποίο κρίνεται ως μη ικανό να ανατρέψει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα προσκομίζει επίσης πίνακα, στον οποίο περιλαμβάνει διάφορους κωδικούς προϊόντων για τα οποία δίνει τις ακόλουθες πληροφορίες:

- 1) Αρχική Τιμή Πώλησης,
- 2) EXTRA Έκπτωση Λόγω Φυλλαδίου,
- 3) Τελική Τιμή Πώλησηςκαι
- 4) Ποσοστό % Μικτού Κέρδους Μέλους.

Συνημμένα του εν λόγω πίνακα προσκομίζονται αντίγραφα δεδομένων τιμών του Ομίλου “...” για τις περιόδους από 17/12/2015 έως 09/01/2016, από 04/02/2016 έως 15/02/2016, από 24/02/2016 έως 07/03/2016, από 18/04/2016 έως 07/05/2016, από 13/06/2016 έως 27/06/2016, από 02/07/2016 έως 23/07/2016, από 23/09/2016 έως 08/10/2016, από 20/10/2016 έως 05/11/2016 και από 17/12/2016 έως 07/01/2017. Στα αντίγραφα αυτά, εκτός από την περίοδο ισχύος των προσφορών αναγράφεται και η έναρξη της τιμολόγησης για τους συγκεκριμένους κωδικούς.

Ακόμη, σε διάφορους κωδικούς ειδών και συγκεκριμένα στη στήλη των σχολίων αναγράφονται τα εξής: «Η έκπτωση προκύπτει από προσφορά 2+1», «Η έκπτωση προκύπτει από προσφορά 5+2», «Η έκπτωση προκύπτει από προσφορά 3+2», «Η έκπτωση θα δοθεί με πιστωτικό μετά τη λήξη του φυλλαδίου», «Πολυσυσκευασία 3+1Δ που θα σπάει», «Η έκπτωση προκύπτει με κιβώτιο προσφορά 2+1», «Η έκπτωση προκύπτει με κιβώτιο προσφορά 3+1», «Το ποσοστό της έξτρα έκπτωσης θα αποδοθεί στο τέλος του φυλλαδίου με πιστωτικό», «Πολυσυσκευασία 5+1 που θα σπάει και θα πωλείται μεμωνομένα», «Η έκπτωση προκύπτει από τεμαχιακή προσφορά 2+1 δώρο» κ.α.

Ωστόσο, ο πίνακας αυτός αναγράφει περιόδους χονδρικής πώλησης από 12/10/2022 έως 09/11/2022 και περιόδους λιανικής πώλησης από 24/10/2022 έως 09/11/2022, με αποτέλεσμα να μην προκύπτουν δεδομένα που να ανατρέπουν το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Επειδή σε ό,τι αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για την παροχή εκπτώσεων, μέσω του συστήματος της συγκέντρωσης πόντων και την μετέπειτα έκδοση εκπρωτικού κουπονιού, επισημαίνεται ότι από τα λογιστικά αρχεία της οντότητας δεν προκύπτει τέτοια πολιτική.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται την αγορά οικιακών συσκευών και λευκών ειδών με εξαργύρωση των πόντων της κάρτας μέλους. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για προωθητικές ενέργειες για τις οποίες έχουν εκδοθεί σχετικά παραστατικά, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας στη στήλη των εξόδων και έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Η προσφεύγουσα επίσης επικαλείται την παροχή έκπτωσης 10% για συγκεκριμένα είδη προϊόντων με αφορμή την επέτειο της δεκαετούς λειτουργίας της. Το φυλλάδιο που προσκομίζει αναγράφει ως περίοδο ισχύος το διάστημα από την 06/10/2017 έως και την 14/10/2017, ήτοι για μόλις εννέα μέρες. Η εν λόγω ενέργεια κρίνεται ότι δεν δύναται να επηρεάσει αρνητικά το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους και να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι :

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι

«...2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του».

Επειδή με το αριθμ. πρωτ. 1081649/439/22-11-2008 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση διάθεσης αγαθών σε πελάτες – επιτηδευματίες δωρεάν, μπορεί τα αγαθά αυτά να αναγράφονται επί των τιμολογίων χωρίς αξία, αλλά με την ένδειξη ότι πρόκειται για

αυτοπαράδοση αγαθών και με την προϋπόθεση να εκδίδεται μια συγκεντρωτική μηνιαία απόδειξη αυτοπαράδοσης για την τακτοποίηση του Φ.Π.Α. Στη μηνιαία αυτή απόδειξη αναγράφονται τα είδη και οι ποσότητες των δωρεάν διατιθέμενων αγαθών, η αξία, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο, καθώς και οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών τιμολογίων. Σημειώνεται ότι με την ανωτέρω λύση αντιμετωπίζεται και η υποχρέωση εφαρμογής της Α2-3619/28-05-2008 Αγορανομικής Διάταξης, σύμφωνα με την οποία τα δωρεάν προϊόντα που δίνονται σε πελάτες πρέπει να απεικονίζονται επί των εκδιδόμενων τιμολογίων (που περιλαμβάνουν τα αγαθά που τιμολογούνται κανονικά) αναγράφοντας την ένδειξη «δώρο».

Επειδή με την υπ' αριθ. Π.7475/791/07.11.1986 (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον:... διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης... 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φορολογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων....».

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην περίπτωση της δωρεάν διάθεσης αγαθών, δηλαδή χωρίς αντιπαροχή, ο διαθέτων τα αγαθά θεωρείται από πλευράς Φ.Π.Α. ως ο τελικός καταναλωτής. Συνεπώς η βούληση του νομοθέτη είναι να εξομοιώσει με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κάθε δωρεάν διάθεση αγαθών και να την υπαγάγει σε Φ.Π.Α. καθώς σε διαφορετική περίπτωση η πράξη αυτή θα καθίστατο εκ των πραγμάτων αφορολόγητη. Άλλωστε, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχει αποφανθεί παγίως ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της ίσης μεταχείρισης των τελικών καταναλωτών των οικείων αγαθών, δια της υποχρεωτικής υπαγωγής της τελικής χρήσης τους σε ΦΠΑ, εφόσον έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Συγκεκριμένα το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας (ήδη άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) εξομοιώνει με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, υποβάλλει σε ΦΠΑ την ανάληψη,

από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεως του το οποίο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς, κατ' αρχήν, να έχει σημασία αν η μεταβίβαση αυτή γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως προκειμένου να δοθούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα, θα καθίστατο κενή περιεχομένου αν η πρώτη φράση δεν φορολογούσε με ΦΠΑ τις αναλήψεις αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, ακόμη και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κάθε δωρεάν διάθεση, από υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησής του, δηλαδή κάθε διάθεση αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει άμεση αντιπαροχή, ανεξαρτήτως εάν αυτή γίνεται για σκοπούς συναφείς ή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής, εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών (εξ επαχθούς αιτίας) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και υπόκειται στο φόρο, υπό την προϋπόθεση όμως ότι έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για την επικαλούμενη ιδιοκατανάλωση η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης (σχετ. υπουργική απόφαση Π. 7475/07.11.86), δεδομένου ότι η αγορά των συγκεκριμένων ειδών ήδη συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών Φ.Π.Α. αυτών στο Φ.Π.Α. εισροών που η επιχείρηση εξέπεσε, το οποίο και ουδέποτε έπραξε.

Επειδή σε κάθε περίπτωση κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, η συχνή δωρεάν διάθεση εμπορευμάτων δεν αποτελεί «λογική» πρακτική για μία ζημιογόνα επιχείρηση με αυξημένες δαπάνες λειτουργίας και δε συνάδει με την φύση της ίδιας της επιχείρησης ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους.

Επειδή ο ισχυρισμός ότι ο οικισμός στον οποίο εδρεύει η επιχείρηση έχει πληθυσμό 734 κατοίκων, προβάλλεται παρελκυστικά, αν μάλιστα ληφθεί υπόψη ότι στους όμορους οικισμούς Κυψέλη και Π. Όλβιο δεν λειτουργεί επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας. Υπάρχουν, επίσης και άλλοι οικισμοί σε μικρή απόσταση από την έδρα της οντότητας. Άλλωστε, εάν απευθυνόταν πράγματι σε περιορισμένο γεωγραφικά πληθυσμό δεν θα προέβαινε σε αγορές εμπορευμάτων ύψους 383.192,01 € για το φορολογικό έτος 2016 και 354.682,56 € για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένων παραδοχών και πλημμελούς αιτιολογίας, ο οποίος προβάλλεται αόριστα, αβάσιμα και αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

Επειδή με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

Επειδή με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

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

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2016/2020:

«Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 248), ότι προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η

οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή στο άρθρο 58^α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α. προσδιορίζοντας τις φορολογητέες εκροές των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως διαμορφώθηκε κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και συνέταξε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. 39566/.....2022 ενδικοφανούς προσφυγήςτουμε Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./09.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	22.568,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	11.284,49€
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	3.264,81€
Σύνολο φόρου για καταβολή	37.118,28€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ./09.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	14.464,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	7.232,27€
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	1907,09€
Σύνολο φόρου για καταβολή	23.603,90€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ./09.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό για καταβολή
Κύριος φόρος	7.748,53€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	3.874,25€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.622,78€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ./09.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό για καταβολή
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	895,67€
Κύριος φόρος	7.227,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	3.613,65€
Σύνολο φόρου για καταβολή	10.840,92€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.