



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.04.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 758

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : 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 ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης:
- α) της υπ' αρ./16.11.2022 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016
 - β) της υπ' αρ./16.11.2022 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017
 - γ) της υπ' αριθ./16.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016
 - δ) της υπ' αριθ./16.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017
 - ε) της υπ' αριθ./16.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016
 - στ) της υπ' αριθ./16.11.2022 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. Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.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 υπ' αριθ./16.11.2022 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την παροχή γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης (φαστ-φουντ), πρόστιμο ποσού 5.813,56€, (11.627,11*50%), λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πώληση αγαθών, συνολικής καθαρής αξίας 49.240,65€, πλέον Φ.Π.Α 11.627,11€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 & 13 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθ./16.11.2022 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 5.736,14€, (11.472,28*50%), λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς

έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πώληση αγαθών, συνολικής καθαρής αξίας 48.901,56€, πλέον Φ.Π.Α 11.472,28€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 & 13 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^α §1 του Κ.Φ.Δ.

Με την με αριθμό/16.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 11.320,81€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 5.660,41€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.441,24€, ήτοι συνολικό ποσό 18.422,46€ κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ., σε 129.467,61€, έναντι 80.226,96€ βάσει δήλωσης.

Με την με αριθμό/16.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 13.006,38€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 6.503,19€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.660,40€, ήτοι συνολικό ποσό 21.169,97€ κατόπιν:

α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ., σε 135.884,33€, έναντι 86.982,77€ βάσει δήλωσης, β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη λογιστικών διαφορών καθαρής αξίας 1.565,42€.

Με την με αριθμό/16.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 11.627,12€ λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του σε 129.467,61€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Με την με αριθμό/16.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 11.572,93€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Κ.Φ.Δ. 50,33€, ήτοι συνολικό ποσό 11.623,26€, λόγω προσδιορισμού α) των φορολογητέων εκροών του σε 135.884,33€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και β) των φορολογητέων εισροών σε 82.897,79€ έναντι 83.317,13€ βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από ...2022 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./1/25.08.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα 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 β' (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθώς και της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

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

1. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή προϋποθέσεων έκπτωσης των επίδικων δαπανών της επιχειρηματικής δραστηριότητας (αρ. 22-24 Ν. 4172/2013)
2. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή, πλάνη περί τα πράγματα για τις προϋποθέσεις εφαρμογής μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης (άρθρο 28 παρ. 1 περ. β' και 28 παρ. 2 Ν. 4172/2013).
3. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία των συγκεκριμένων τεχνικών για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας.
4. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Πλάνη περί τα πράγματα ως προς τις ουσιαστικές παραδοχές των πωληθέντων προϊόντων.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.: «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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες 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 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 ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....

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 εκπιπόμενες 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. 2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών..... 5. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός, καθώς και η πλήρωση των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013».

Επειδή με το άρθρο 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.....

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος...».

Επειδή με το άρθρο 4 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). 2. Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι....».

Επειδή στη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: Άρθρο 18: Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία «18.1.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά ή άυλα - ιδιότητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση) τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου»

Επειδή με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 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 με το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».

Επειδή με το άρθρο 24 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β'... 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4...7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.)».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»: «Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά

με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.)..... 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) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2015: «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. Στην περίπτωση διαχειριστικής περιόδου με έναρξη πριν την 01.01.2014, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων είναι αυτονόητο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. στ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.) όπως ίσχυαν, αποκλειστικά για τη χρήση αυτή και οι νέες διατάξεις θα εφαρμοστούν από την επόμενη περίοδο.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού).

2.Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης. Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.... 7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.....

8. Με την παρ.7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία

του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυναμική.

Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017, οι ακόλουθες δαπάνες:

1. Αγορές παγίων, συνολικής καθαρής αξίας 641,28€, διότι δεν συμπεριλήφθηκαν σε μητρώο παγίων της επιχείρησης και για τις οποίες δεν υπολογίστηκαν αποσβέσεις.

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΕΙΔΟΣ ΠΑΓΙΟΥ
1	18/04/2017	480,00	115,20	ΣΥΡΟΜΕΝΟ ΠΑΡΑΘΥΡΟ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ, ΠΟΡΤΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ
2	07/08/2017	88,71	21,29	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΑΝΕΜΙΣΤΗΡΑΣ ΙΝΟΧ
3	30/10/2017	72,57	17,42	ΗΛΕΚΤΡΙΚΗ ΣΚΟΥΠΑ

ΣΥΝΟΛΟ	641,28	153,91	
---------------	---------------	---------------	--

2. Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 419,34€, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντος (άρθρο 22 ν.4172/2013) αλλά προορίζονταν για ιδιωτική χρήση, καθώς δεν σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΕΙΔΟΣ ΠΑΓΙΟΥ
1	19/07/2017	80,63	19,35	ΚΑΡΕΚΛΑ ΓΡΑΦΕΙΟΥ GAMING
2	07/09/2017	338,71	81,29	ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ ΡΟΥΧΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ				419,34	100,64	

Επειδή οι αγορές παραθύρου και πόρτας αλουμινίου, επαγγελματικού ανεμιστήρα και ηλεκτρικής σκούπας δε συνιστούν έξοδα που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά πάγια, οι αποσβέσεις των οποίων εκπίπτουν κατά τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 και υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ίδιου νόμου περί κατάλληλων και πρόσφορων δικαιολογητικών, όπως είναι τα απολογιστικά στοιχεία των αποσβέσεων.

Επειδή ο προσφεύγων ουδέποτε καταχώρησε τα ανωτέρω πάγια στο αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων (μητρώο παγίων) ούτε διενέργησε αποσβέσεις επί των παγίων αυτών. Ως εκ τούτου ο έλεγχος απέρριψε τα εν λόγω στοιχεία ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες του έτους 2017.

Επειδή αγορές παγίων όπως καρέκλα γραφείου gaming και πλυντήριο ρούχων είναι εμφανές ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθώς δεν σχετίζονται με το αντικείμενο της δραστηριότητας της. Η επιχείρηση στεγάζεται σε κατάσταση μόλις 15 τ.μ., ενώ κατά την αυτοψία που διενήργησε ο έλεγχος στην εγκατάσταση τα εν λόγω πάγια δεν ανευρέθηκαν και παράλληλα διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται χώρος για την τοποθέτηση και χρησιμοποίησή τους.

Επειδή η φορολογική αρχή ευλόγως απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες στο βαθμό που ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο τεκμηρίωσης για τη συμβολή τους στην επίτευξη του σκοπού της επιχείρησής του.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, ως προς την εκπεσιμότητα των προαναφερόμενων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 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) ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή 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.....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. 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)

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ)

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.....

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: Α. 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. 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....».

Επειδή εν προκειμένω, σε αμφότερα τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (περ.β' παρ.1 & παρ.2) και της Ε.2015/2020, προκειμένου το εισόδημα του προσφεύγοντος να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2016:

α) Πληρούται η προϋπόθεση της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθόσον στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου, που είχε λάβει χώρα, στις 10/09/2016 είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα το υπ' αρ.-2016 πρόστιμο του άρθρου 58Α§1 Κ.Φ.Δ. (ΑΕΠ-2016 και ΑΤΒ-2016) ποσού 250,00€., λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης (Α.Λ.Π.) σε δύο (2) περιπτώσεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. για την πώληση ειδών συνολικής αξίας 2,00 ευρώ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 0,39€

β) Πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες του.

Φορολογικό Έτος	2016
1. Μερίσματα-τόκοι- δικαιώματα	0,01
2. Ακίνητη περιουσία	0,00
3. Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-7.704,19
4. Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00
Συνολικό εισόδημα	0,00
Φόρος εισοδήματος 2015 (που εξοφλήθηκε το 2016)	5.579,94
Φόρος εισοδήματος 2016	711,32
ΕΝΦΙΑ 2015 (που εξοφλήθηκε το 2016)	138,92
ΕΝΦΙΑ 2016	138,72
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	6.568,90
Διαφορά	-6.568,90

Αναφορικά δε με το δηλωθέν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ποσού ανάλωσης κεφαλαίου 12.000,00€, ο προσφεύγων ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ή λοιπά δικαιολογητικά για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω ποσού (Ε1 επικαλούμενων ετών, εκκαθαριστικά κ.ά.), το οποίο όμως σε κάθε περίπτωση δεν θα λαμβάνονταν υπόψη, στο πλαίσιο εξέτασης της προϋπόθεσης που τίθεται στο άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.

Περαιτέρω, για το φορολογικό έτος 2017:

α) Πληρούται η προϋπόθεση της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθόσον στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου, που είχε λάβει χώρα, στις 28/07/2017 είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα το υπ' αρ.2017 πρόστιμο του άρθρου 58Α§1 Κ.Φ.Δ. (ΑΕΠ/2017 και ΑΤΒ/08-12-2017) ποσού 500,00€ (καθ' υποτροπή), λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης (Α.Λ.Π.) σε δύο (2) περιπτώσεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. για την πώληση ειδών που είχαν σεβριρισθεί συνολικής αξίας 7,50€ (καθαρή αξία 6,05€ πλέον Φ.Π.Α. 1,45€

β) Πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα το εισόδημα του προσφεύγοντος δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες.

Φορολογικό Έτος	2017
1. Μερίσματα-τόκοι- δικαιώματα	0,02
2. Ακίνητη περιουσία	0,00
3. Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-6.008,36
4. Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00
5. Διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές	20.000,00
Συνολικό εισόδημα	13.993,64
Φόρος εισοδήματος	468,68
ΕΝΦΙΑ 2016 (που εξοφλήθηκε το 2017)	34,68
ΕΝΦΙΑ 2017	139,12
Τοκοχρεωλυτική απόσβεσης δανείων	759,03
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049)	22.609,65
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	24.011,16
Διαφορά	-10.017,52

Επειδή πράγματι η φορολογική αρχή, κατά την διαπίστωση πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, λανθασμένα έλαβε υπόψη της τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης των ετών 2016 και 2017, καθόσον οι διατάξεις της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και όχι με τις τεκμαρτές. Παρόλα αυτά, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και δη τα αναγραφόμενα στις υποβληθείσες δηλώσεις ποσά δαπανών, σε συνδυασμό με τα δεδομένα που προκύπτουν από την έρευνα στο σύστημα TAXIS για τον εντοπισμό επιπλέον δαπανών που εξοφλήθηκαν στα υπό κρίση φορολογικά έτη, είναι πρόδηλο ότι το εισόδημα στα εν λόγω έτη δεν κάλυπτε τις προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες του προσφεύγοντος και σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 δικαιολογείται η προσφυγή της φορολογικής αρχής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 Ν.4172/2013, η

οποία σχετίζεται με τον ανέφικτο λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, όπως αβασίμως προβάλλεται από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής, πλάνης περί τα πράγματα για τις προϋποθέσεις εφαρμογής μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο και 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 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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του 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 Α1008/2020 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. 2.2 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

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

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.

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

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

Επειδή με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται ότι: «*Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση*

συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και 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 εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής έμμεσου ελέγχου, ήτοι της αρχής της σχέσης της τιμής

πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, επειδή είναι αδύνατος ή έστω εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός των εισροών που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Περαιτέρω, διατείνεται ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένες παραδοχές σε ότι αφορά το βάρος της πρώτης ύλης (λουκάνικου), την προσδιορισθείσα φύρα, την ιδιοκατανάλωση και τον επιμερισμό μεταξύ σάντουιτς με μονό και σάντουιτς με διπλό λουκάνικο

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

Η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία λειτουργεί, στον ίδιο χώρο στο κέντρο της Κατερίνης τα τελευταία τουλάχιστον τριάντα πέντε (35) χρόνια (αρχικά από τον πατέρα του και στην συνέχεια από τον ίδιο), εξειδικεύεται στην πώληση σάντουιτς με λουκάνικο σε πακέτο.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος από την πώληση σάντουιτς βάσει των αγορών της σε λουκάνικα, τα οποία τα προμηθευόταν σε αρμαθιές και στην συνέχεια τα έκοβε σε τεμάχια. Το βάρος κάθε τεμαχίου λουκάνικου δεν ήταν δυσχερές να προσδιοριστεί, όπως αναπιολόγητα υποστηρίζεται από τον προσφεύγοντα, καθώς αυτό είχε ήδη προσδιοριστεί από τον ίδιο με την από 30/08/2022 υπεύθυνη δήλωσή του προς την Δ.Ο.Υ. Κατερίνης σε 50 γραμμάρια. Επιπλέον, κατά τον επιτόπιο έλεγχο η ελεγκτική αρχή προέβη σε ζύγιση ενός τεμαχίου λουκάνικου (πριν το βράσιμο), το βάρος του οποίου ανήλθε σε 46 γραμμάρια. Ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής δέχθηκε προς όφελος του προσφεύγοντος ως βάρος κάθε λουκάνικου πριν το βράσιμο τα 50 γραμμάρια. Ο ισχυρισμός του δε, ο οποίος προβλήθηκε το πρώτον μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, περί μείωσης του πάχους του λουκάνικου σε ποσοστό 30% τα τελευταία έτη (από 70 γραμμάρια που ζύγιζε σύμφωνα με τον ίδιο τα έτη 2016, 2017 σε 50 γραμμάρια) δεν γίνεται αποδεκτός, καθόσον σε μια επιχείρηση που το κύριο χαρακτηριστικό της επιτυχίας της, όπως ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει στο υπόμνημά του, είναι η ομοιομορφία του προϊόντος που παράγει (βραστό λουκάνικο), μια τέτοια σημαντική μείωση του βάρους θα είχε αντίκτυπο στην σταθερότητα και την πελατεία της. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι η φερόμενη μείωση του βάρους (και κατά συνέπεια του πάχους) στο λουκάνικο έγινε προκειμένου να κρατήσει σταθερή την τιμή του σάντουιτς, προβάλλεται παρελκυστικά, στο βαθμό που ότι οι τιμές έχουν αυξηθεί σε σχέση με τα έτη 2016-2017 σε €2,00 το διπλό σάντουιτς και €1,30 το μονό από 1,50€ και 1,00€ αντίστοιχα.

Επειδή ο προσφεύγων προμηθευόταν ψωμάκια καθημερινά, τα οποία χρησιμοποιούσε για την παρασκευή σάντουιτς, ενώ σύμφωνα με τους αρχικούς του ισχυρισμούς όσα δεν χρησιμοποιούνταν αυθημερόν δωρίζονταν ή πετιούνταν.

Στην συνέχεια ωστόσο μετέβαλε την αρχική του θέση, ισχυριζόμενος ότι τα ψωμάκια διατηρούνταν και χρησιμοποιούνταν για περισσότερες μέρες. Σύμφωνα με την από 20/10/2022 εκτύπωση ενημερωτικής ιστοσελίδας σχετικά με τη διάρκεια ζωής του ψωμιού, το ψωμί δεν μπορεί να παραμείνει φρέσκο και νόστιμο για περισσότερο από 2 έως 3 μέρες. Επιπλέον, σύμφωνα με την απάντηση της προμηθεύτριας εταιρίας «.....», η διάρκεια ζωής, κατά τη οποία παραμένει φρέσκο το προϊόν «ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ CLASSIC» το οποίο προμηθεύεται από αυτήν η επιχείρηση του προσφεύγοντος για την παραγωγή σάντουιτς, φτάνει τις δύο με τρεις μέρες.

Από την επεξεργασία όμως των στοιχείων που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι υφίστανται ημερομηνίες στις οποίες ο αριθμός των σάντουιτς που πωλήθηκαν υπερβαίνει κατά πολύ τον αριθμό από ψωμάκια που αγοράστηκαν με βάση τα τιμολόγια αγοράς, ακόμη και αν σε αυτά προστεθούν και τα μη χρησιμοποιημένα ψωμάκια των δύο ή και τριών προηγούμενων ημερών. Εν προκειμένω:

A) στο φορολογικό έτος 2016: στις 04/11/2016 πωλήθηκαν εκατόν εξήντα οκτώ (168) περισσότερα σάντουιτς από τα ψωμάκια που αγοράστηκαν εκείνη τη μέρα, ενώ από τις τρεις προηγούμενες ημέρες υπάρχει απόθεμα σε ψωμάκια μόλις ογδόντα οκτώ (88) τεμάχια. (01/11/2016= 31 τεμάχια, 02/11/2016 έλλειμμα 10 τεμάχια, 03/11/2016 67 τεμάχια). Το αντίστοιχο παρατηρείται και στις πωλήσεις κατά τις ακόλουθες ημερομηνίες: 04/05/2016, 05/05/2016, 06/05/2016, 25/07/2016, 26/07/2016, 27/07/2016, 28/07/2016, 29/07/2016, 12/08/2016, 17/08/2016, 18/08/2016, 25/08/2016, 26/08/2016, 02/09/2016, 15/09/2016, 16/09/2016, 02/12/2016, 03/12/2016, 16/12/2016, 17/12/2016, 19/12/2016, 20/12/2016, 21/12/2016, 22/12/2016.

B) στο φορολογικό έτος 2017: στις 03/01/2017 πωλήθηκαν 352 περισσότερα σάντουιτς από τα ψωμάκια που αγοράστηκαν εκείνη τη μέρα, ενώ στις 31/12/2016 υπήρχε απόθεμα σε ψωμάκια μόλις 41 τεμάχια και στις ημερομηνίες 01/01/2017 και 02/01/2017 η επιχείρηση παρέμεινε κλειστή. Το αντίστοιχο παρατηρείται και στις πωλήσεις κατά τις ακόλουθες ημερομηνίες: 04/01/2017, 07/01/2017, 05/05/2017, 06/05/2017, 08/05/2017, 17/05/2017, 18/05/2017, 19/05/2017, 02/06/2017, 08/06/2017, 09/06/2017, 10/06/2017, 19/06/2017, 01/07/2017, 03/07/2017, 04/07/2017, 05/07/2017, 07/07/2017, 08/07/2017, 13/07/2017, 14/07/2017, 15/07/2017, 19/07/2017, 20/07/2017, 21/07/2017, 22/07/2017, 24/07/2017, 25/07/2017, 26/07/2017, 27/07/2017, 28/07/2017, 29/07/2017, 31/07/2017, 01/08/2017, 02/08/2017, 03/08/2017, 04/08/2017, 07/08/2017, 08/08/2017, 09/08/2017, 10/08/2017, 11/08/2017, 12/08/2017, 16/08/2017, 17/08/2017, 18/08/2017, 21/08/2017, 22/08/2017, 23/08/2017, 24/08/2017, 25/08/2017, 31/08/2017, 01/09/2017, 02/09/2017, 04/09/2017, 05/09/2017, 06/09/2017, 07/09/2017, 08/09/2017, 09/09/2017, 11/09/2017, 12/09/2017, 13/09/2017, 14/09/2017, 01/11/2017, 02/11/2017, 03/11/2017, 01/12/2017, 02/12/2017, 21/12/2017, 22/12/2017, 23/12/2017, 27/12/2017, 28/12/2017, 29/12/2017.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα ψωμάκια καταψύχονταν και χρησιμοποιούνταν για περισσότερες μέρες απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένης της καθημερινής προμήθειας τους, όπως αυτό προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής.

Κατά συνέπεια, λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα δεν αμφισβητείται ότι το πλέον πρόσφορο μέσο προσδιορισμού του κύκλου εργασιών του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αποτελούν οι αγορές σε λουκάνικα και ότι η φορολογική αρχή ορθώς κατά τον προσδιορισμό του πλήθους και του είδους των πωληθέντων προϊόντων έλαβε υπόψη της την βασική πρώτη ύλη της επιχείρησης, ήτοι το λουκάνικο και όχι τις λοιπές πρώτες ύλες, όπως λ.χ. το ψωμάκι.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων αμφισβητεί την φύρα που προσδιόρισε ο έλεγχος στα λουκάνικα (10%) ισχυριζόμενος ότι αυτή είναι κατά πολύ μεγαλύτερη στην πραγματικότητα, τουλάχιστον 20%, και οφείλεται τόσο σε σφάλματα κατά την διαδικασία της παρασκευής (κοπής) όσο και στην μη διάθεση των προϊόντων. Ωστόσο, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι στην εν λόγω επιχείρηση εργάζονται μια υπάλληλος, ο ίδιος ο προσφεύγων και η μητέρα του, όλοι με εμπειρία ετών στην παρασκευή και πώληση σάντουιτς με λουκάνικο, ελαχιστοποιώντας έτσι την φύρα λόγω ανθρώπινων σφαλμάτων κατά την παρασκευή και προσφορά. Εξάλλου, το λουκάνικο δεν θεωρείται ευπαθές προϊόν, καθώς μπορεί άνετα να διατηρηθεί στην ψύξη για μέρες, ενώ δεν απαιτείται να προετοιμαστεί μεγάλη ποσότητα προϊόντος, η οποία μπορεί να μην διατεθεί λόγω μη ζήτησης, καθώς ο χρόνος για την παραγωγή ενός σάντουιτς είναι συγκεκριμένος και διαχειρίσιμος.

Επιπλέον, οι συχνές και επαναλαμβανόμενες αγορές σε λουκάνικα ανά τρεις ή τέσσερις μέρες αποδεικνύουν ακριβώς το γεγονός ότι δεν υφίσταται αχρήστευση λόγω μη διάθεσης ή παρέλευσης της ημερομηνίας λήξης.

Επειδή το μέγεθος της φυσικής φθοράς πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣΤΕ 2936/1988 7μ, ΣΤΕ 3455/1955, 3538, ΣΤΕ 3422/1991)».

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, το επιπλέον ποσοστό φύρας που επικαλείται ο προσφεύγων ελλείπει στοιχείων που να το επιβεβαιώνουν, δεν δύναται να γίνει αποδεκτό και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή αναφορικά τον επιμέρους ισχυρισμό περί εσφαλμένης αναλογίας μεταξύ σάντουιτς με μονό και διπλό λουκάνικο που χρησιμοποίησε ο έλεγχος, επισημαίνεται ότι αυτή προσδιορίστηκε με βάση τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία εσόδων Ζ από την Φ.Τ.Μ....., αντίγραφα των οποίων προσκομίστηκαν στον έλεγχο (36,99% μονά και 63,01% διπλά για το έτος 2016 και σε 33,67% μονά και 66,33% διπλά για το έτος 2017). Συνεπώς, πρόκειται για αναλογία που

προσδιορίστηκε βάσει των προσκομισθέντων φορολογικών αρχείων (στοιχείων) της επιχείρησης και δεν αμφισβητείται. Επιπλέον, το γεγονός ότι, η αναλογία που προέκυψε για το φορολογικό έτος 2016 είναι εφάμιλλη με την αναλογία που προέκυψε για το φορολογικό έτος 2017, ενισχύει το γεγονός ότι οι αναλογίες, όπως αυτές αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, αποτελούν αξιόπιστο εργαλείο για τον προσδιορισμό των πωλούμενων σάντουιτς. Άλλωστε και ο ίδιος ο προσφεύγων στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κατά των προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του από την πώληση σάντουιτς με λουκάνικο χρησιμοποίησε ακριβώς την ίδια αναλογία πώλησης μονού και διπλού λουκάνικου.

Κατόπιν τούτου, ελλείπει στοιχεία που θα έθεταν υπό αμφισβήτηση την κρίση του ελέγχου σχετικά με την ανωτέρω αναλογία, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή τέλος ο προσφεύγων διατείνεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ούτε την ιδιοκατανάλωση προϊόντων από τον ίδιο και την εργαζόμενη του αλλά ούτε και τα κεράσματα σε πελάτες.

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. ./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 «δώρα».

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/EK) 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 επιχείρησής. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχείρησής 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 δωρεάν διάθεση μέρους των ειδών προς τους εργαζόμενους ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης (σχετ. υπουργική απόφαση Π. 7475/07.11.86), δεδομένου ότι η αγορά αυτών 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 σάντουιτς δεν αποτελεί «λογική» πρακτική για μία ζημιογόνα επιχείρηση, όπως συμβαίνει εν προκειμένω και δε συνάδει με την φύση της ίδιας της επιχείρησης ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους.

Επειδή οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί εσφαλμένων παραδοχών και πλημμελούς αιτιολογίας, οι οποίοι προβάλλονται αόριστα και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./16.11.2022 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 49.240,65€ πλέον Φ.Π.Α. 11.627,11€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	5.813,56€

Υπ' αριθ./16.11.2022 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 48.901,56€ πλέον Φ.Π.Α. 11.472,28€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	5.736,14€

Υπ' αριθ./16.11.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	11.320,81€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	5.660,41€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.441,24€
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.422,46€

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

Υπ' αριθ./16.11.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	13.006,38€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	6.503,19€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.660,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	21.169,97€

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

Υπ' αριθ./16.11.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολ. περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

	Ποσό για καταβολή
Κύριος φόρος	11.627,12€

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

Υπ' αριθ./16.11.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογ. περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

	Ποσό για καταβολή
Κύριος φόρος	11.572,93€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του Κ.Φ.Δ.	50,33€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.623,26€

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 στον υπόχρεο.

**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.