



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.02.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 373

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - 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. Ιωαννίνων:
- α) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ.φορολογικού έτους 2018
 - β)της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ.φορολογικού έτους 2019
 - γ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματοςφορολογικού έτους 2018
 - δ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019
 - ε) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018
 - στ)της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ιωαννίνων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
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.**2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση (καφετέρια) πρόστιμο ποσού 33.282,28€ (33.282,287*50%* 200% λόγω υποτροπής), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 141.666,99€, πλέον Φ.Π.Α 33.282,28€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 10, 11, 12, 13, 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθ.**2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 31.300,12€ (31.800,12*50%*200% λόγω υποτροπής) λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 137.934,03€, πλέον Φ.Π.Α 31.300,12€, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 10, 11, 12, 13, 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 105.828,19€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 52.914,10€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 20.804,86€, ήτοι συνολικό ποσό 179.547,15€, 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 415.903,96€, έναντι 279.944,35€ βάσει δήλωσης, β) προσθήκης λογιστικών διαφορών καθαρής αξίας 112.712,58€.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 86.504,86€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 43.252,43€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 16.595,17€, ήτοι συνολικό ποσό 146.352,46€, 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 521.062,06€, έναντι 366.154,08€ βάσει δήλωσης β) προσθήκης λογιστικών διαφορών καθαρής αξίας 56.635,32€.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 61.950,51€ πλέον προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4174/2013 14.334,12€, ήτοι συνολικό ποσό 76.284,63€, λόγω προσδιορισμού α) των φορολογητέων εκροών του σε 415.903,96€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, πλέον πράξεων αυτοπαράδοσης ύψους 5.707,08€ και β) των φορολογητέων εισροών σε 151.026,53€ έναντι 270.620,36€ βάσει δήλωσης.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 36.150,32€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4174/2013 2.425,10€, ήτοι συνολικό ποσό 38.575,42€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της σε 521.062,06€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών πλέον πράξεων αυτοπαράδοσης ύψους 6.113,45€ και συνυπολογισμού της διαπιστωθείσας διαφοράς στην αξία των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (13.619,22€) και β) των φορολογητέων εισροών σε 267.025,24€

έναντι 281.509,22€, βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2022 εκθέσεων ελέγχου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58 Ν. 4174/2013), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, σε εκτέλεση της υπ' αρ.2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, 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 και σύμφωνα με τα δεδομένα 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. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου, λόγω μη γνωστοποίησης στον προσφεύγοντα της απόφασης επιλογής εφαρμογής έμμεσης τεχνικής.
- 2) Μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ.
- 3) Ακατάλληλη η επιλεγείσα μέθοδος ελέγχου και αναιτιολόγητη η απόφαση επιλογής της.
- 4) Εσφαλμένος προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων / εκροών
- 5) Εσφαλμένος προσδιορισμός εξόδων, δαπανών/ φορολογητέων εισροών
- 6) Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου αρ. 58^α του Κ.Φ.Δ.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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:α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδδειγμένες 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.:

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

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του..... 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 προσδιορισθεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

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, 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 ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου...».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι ο αρμόδιος ελεγκτής στις2022 με έγγραφό του εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018-2019 με την χρήση της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών(περ. δ' αρ. 27§1 του Ν. 4174/2013), την οποία και ενέκρινε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, εκδίδοντας την με αρ.πρωτ.-2022 σχετική απόφαση. Περαιτέρω, ούτε από την κείμενη νομοθεσία αλλά ούτε και από τις εκδοθείσες εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης προκύπτει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιήσει την εν λόγω απόφαση, έτσι ώστε τυχόν παράλειψη να συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου. Παρόλα αυτά, κατόπιν της με αρ.πρωτ.-2022 αίτησής του η ανωτέρω απόφαση έγκρισης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, του επιδόθηκε αυθημερόν.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο προσφεύγων έλαβε γνώση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, τόσο με τα με αρ. πρωτ./08.06.2022/ 30.06.2022 αιτήματα παροχής πληροφοριών, με τα οποία ζητούνταν πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της

επιχείρησης (τιμές, ποσότητες που χρησιμοποιούνταν για την παρασκευή των ειδών προς πώληση) όσο και με το με αρ.2022 σημείωμα γνωστοποίησης αποτελεσμάτων άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., που του κοινοποιήθηκε.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη γνωστοποίησης της απόφασης επιλογής εφαρμογής έμμεσης τεχνικής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. 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).....».

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. 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 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.....

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

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για τα φορολογικά έτη 2018-2019 εξέδωσε την υπ' αρ.2021 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της για την υπό κρίση περίοδο, βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθούν τα πραγματικά φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης στα εν λόγω έτη.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (σχετ. οι υπ' αρ./2018,/2020,/2020 Π.Ε.Π.), οι οποίες είχαν διαπιστωθεί στο πλαίσιο προγενέστερων ελέγχων, με αποτέλεσμα να πληρούνται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, λαμβάνοντας υπόψη τις κείμενες διατάξεις, εξετάζοντας τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος και ύστερα από την έγκριση του Προϊσταμένου της (σχετ. η υπ' αρ. πρωτ./27-6-2022 εγκριτική απόφαση), προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του με την μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' παρ. 1 άρθρου 27 του ν.4174/2013).

Επειδή, από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστούν τα

ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας οντότητας, βάσει έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης των προϋποθέσεων και κριτηρίων του άρθρου 28 ν.4172/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

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. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών..... 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 εμπíπτουν 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.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τον έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι στα υπό κρίση έτη είχαν πραγματοποιηθεί σημαντικές αγορές πρώτων υλών και εμπορευμάτων (ποτών, κρασιών, μπίρας αναψυκτικών και καφέδων) καθώς και σκευών συσκευασίας για τα είδη φαγητού που διατίθεντο προς πώληση με την μορφή πακέτου (πίτσα, μακαρόνια). Επιπλέον, οι τιμές πώλησης είχαν διατηρηθεί σταθερές, καθ' όλη την διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου (01/01/2018 – 31/12/2019) και ήταν γνωστές στον έλεγχο (τόσο από τους τιμοκαταλόγους που προσκομίστηκαν όσο και από την με αρ. πρωτ.-2022 υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος). Περαιτέρω, βάσει των πληροφοριών που παρείχε ο προσφεύγων στην φορολογική αρχή σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του ήταν εφικτός ο προσδιορισμός των εισροών που αναλώθηκαν ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

Επειδή, στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος (σελ. 24-25) αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους η έμμεση μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών κρίθηκε ως η καταλληλότερη για την εξεύρεση της πραγματικής φορολογητέας ύλης στα υπό κρίση έτη.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ακαταλληλότητας της μεθόδου και αναιτιολόγητης απόφασης επιλογής της 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, 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, 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, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

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. 2.1 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.....

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 και 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 Ν.4174/2013 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, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) 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 το άρθρο 7 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 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... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/07.11.1986 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) 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: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, 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 και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 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 φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».

Επειδή, με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και

παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγιά του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 183].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, δεδομένου ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, καθότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019, εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς και συγκεκριμένα η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε με την επιλεγείσα μέθοδο ελέγχου εξωπραγματικά και δυσθεώρητα ποσά, τα οποία δεν συνάδουν με τις εν γένει συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης (ενοίκια, απασχολούμενο προσωπικό, λοιπά έξοδα, χωρητικότητα του καταστήματος κλπ) και υπερβαίνουν κατά πολύ τον μέσο όρο μικτού κέρδους που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις. Περαιτέρω διατείνεται ότι εσφαλμένα και κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τιμολόγια, τα οποία ταυτόχρονα απέρριψε κατά τον προσδιορισμό των εξόδων.

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, οι πωληθείσες μερίδες ανά είδος και κατ' επέκταση τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, βάσει των τιμολογίων αγοράς της επιχείρησης και του τιμοκαταλόγου της σε συνδυασμό με τις απαντήσεις που δόθηκαν από τον προσφεύγοντα, αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας της. Εφόσον ο προσφεύγων αμφισβητεί την ορθότητα υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων όφειλε να προσκομίσει στοιχεία, που να αποδεικνύουν τα υπολογιστικά σφάλματα της φορολογικής αρχής.

Επειδή, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος προσδιορίστηκε βάσει του συνόλου των προσδιορισθέντων, με την έμμεση μέθοδο, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους. Η μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ορισμένων αγορών, λόγω μη εξόφλησης τους με την χρήση τραπεζικού μέσου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, δεν αναιρεί το γεγονός της προμήθειας αγαθών και του μετασχηματισμού τους σε τελικό προϊόν – πωλήσεις. Κατόπιν τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί συνυπολογισμού αγορών, στο στάδιο προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, οι οποίες στην συνέχεια κατά τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους απορρίφθηκαν ως έξοδα από τον έλεγχο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ενώ ορθά ο έλεγχος έχει ήδη υπολογίσει και αφαιρέσει ένα ποσοστό της τάξης του 5% για ιδιοκατανάλωση, κακώς και προδήλως εσφαλμένα δεν υπολόγισε την «φύρα», προερχόμενη κυρίως από αλλοίωση ευπαθών προϊόντων, απόρριψη ληγμένων ή χαλασμένων τροφίμων και ποτών, επιστροφές πιάτων ή ποτών από πελάτες κλπ, που κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων και σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας ανέρχεται σε ποσοστό τουλάχιστον 10% για το συγκεκριμένο είδος επιχείρησης

Επειδή, αναφορικά, με τα ποσοστά της διάθεσης άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ. Περαιτέρω, γίνεται δεκτό ότι, κατά κοινή λογική και πείρα, το ποσοστό των φυσικών απωλειών/φθορών δεν δύναται να υπερβαίνει το 5% και το 2% των αγορών της για προϊόντα – εμπορεύματα (καφέδες, ροφήματα, αναψυκτικά, ποτά) και είδη συσκευασίας (σκεύη για πώληση ειδών σε πακέτο) αντίστοιχα.

Ως εκ τούτου, επί των αξιών για πωλήσεις ροφημάτων αναψυκτικών και ποτών αναγνωρίζεται ποσοστό απώλειας/φθοράς 5%, ως κατωτέρω:

Κατηγορία	Καθαρή αξία πωλήσεων	Απώλειες 5% επί των εσόδων	Απώλειες 5% επί του ΦΠΑ 13%	Απώλειες 5% επί του ΦΠΑ 24%
Αξίες ροφημάτων/ αναψυκτικών/ποτών/νερών 2018	289.200,00€	14.460,00€	51,98€	3.374,44€

Αξίες ροφημάτων/αναψυκτικών/ ποτών/νερών 2019	344.960,99€	17.248,05€	67,96€	4.014,07€
--	-------------	------------	--------	-----------

Επί των αξιών για πωλήσεις ειδών σε πακέτο αναγνωρίζεται ποσοστό απώλειας/φθοράς 2%, ως κατωτέρω:

Κατηγορία	Καθαρή αξία πωλήσεων	Απώλειες 2% επί των εσόδων	Απώλειες 2% επί του ΦΠΑ
Αξίες ειδών σε πακέτο 2018	48.309,69€	966,20€	231,89€
Αξίες ειδών σε πακέτο 2019	68.989,84€	1.379,80€	331,15€

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένο προσδιορισμό εισοδήματος και ΦΠΑ προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός για τις αξίες των προαναφερθεισών ειδών σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Ακολουθως τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσης απόφασης ως εξής:

Φορολογικό έτος 2018

	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.)	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν με έμμεση τεχνική	337.509,70€	322.083,50€	15.426,20€
Πλέον δηλωθέντα έσοδα από φαγητό εντός του καταστήματος	78.394,26 €	78.394,26€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ	415.903,96 €	400.477,76 €	15.426,20€

Φορολογικό έτος 2019

	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.)	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν με έμμεση τεχνική	413.950,83€	395.322,98€	18.627,85 €
Πλέον δηλωθέντα έσοδα από φαγητό εντός του καταστήματος	107.111,23€	107.111,23€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ	521.062,06 €	502.434,21€	18.627,85 €

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος, επαναπροσδιορίζεται με την παρούσα απόφαση ως ακολούθως:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

2018	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	279.944,35	415.903,96	400.477,76	120.533,41
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ. ΙΔΙΟΥ ΕΤΟΥΣ	7.865,52	256.537,71	241.111,51	233.245,99
ΕΙΣΟΔΗΜΑ από ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΥΣ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,87	0,87	0,87	0,00
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ - ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	7.866,39	256.538,58	241.112,38	233.245,99
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	11.881,68	256.538,58	241.112,38	229.230,70
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΓΓΥΗΣ	11.881,68	256.538,58	241.112,38	229.230,70
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	2.613,91	108.442,10	101.500,31	98.886,40
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ, ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΟΥΣ ... ΚΤΛ	1.907,10	1.907,10	1.907,10	0,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	2.613,78	2.613,78	2.613,78	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	3.320,59	109.148,78	102.206,99	98.886,40
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΆΡΘ. 58 Ν. 4174/2013		0,00	49.443,20	49.443,20
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΓΓΥΗΣ		0,00	19.262,54	19.262,54
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	650,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			98.886,40	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΆΡΘ. 58 Ν. 4174/2013			49.443,20	
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			19.262,54	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ & ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ			167.592,14	

2019	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	366.154,08	521.062,06	502.434,21	136.280,13
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ. ΙΔΙΟΥ ΕΤΟΥΣ	2.446,20	213.989,50	195.270,65	192.824,45
ΕΙΣΟΔΗΜΑ από ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΥΣ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	2,31	2,31	2,31	0,00
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ - ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2.448,51	213.991,81	195.272,96	192.824,45
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.686,02	213.991,81	195.272,96	182.586,94
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΓΓΥΗΣ	12.686,02	213.991,81	195.272,96	182.586,94
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	2.790,77	89.295,63	80.872,96	78.082,19
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00

ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ, ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΟΥΣ ... ΚΤΛ	2.614,13	2.614,13	2.614,13	0,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	1.953,29	1.953,29	1.953,29	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	2.129,93	88.634,79	80.212,12	78.082,19
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΆΡΘ. 58. Ν. 4174/2013	0,00	0,00	39.041,10	39.041,10
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛ/ΓΓΥΗΣ	15,09	16.610,26	14.925,57	14.910,48
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			78.082,19	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΆΡΘ. 58 Ν. 4174/2013			39.041,10	
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛ/ΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			14.910,48	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ & ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ			132.033,77	

Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018							
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	Βάσει δήλωσης			Βάσει της ελέγχου		Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	
	ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤΕΛ. Φ.Π.Α.	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
Εκροές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα Νησιά του Αιγαίου	1.477,74	13%	192,10	8.003,12	1.040,40	7.603,29	988,42
	278.466,61	24%	66.831,99	413.608,22	99.265,97	398.581,86	95.659,64
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	279.944,36	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	67.024,09	421.611,34	100.306,37	406.185,15	96.648,06
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ	ΑΞΙΑ		Φ.Π.Α.			ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	270.620,36		60.233,32	151.026,53	31.565,09	151.026,53	31.565,09
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	270.620,36	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	60.233,32	151.026,53	31.565,09	151.026,53	31.565,09
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ							
Λοιπά προστιθέμενα ποσά			0,00		0,00	0,00	0,00
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ							
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά			0,34		0,34	0,34	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			60.232,98		31.564,75	31.564,75	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ			67.024,09		100.306,37	96.648,06	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			60.232,98		31.564,75	31.564,75	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			6.791,11		68.741,62	65.083,31	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	6.791,11		6.791,00	6.791,00	
Υπόλοιπο για καταβολή	0,00		61.950,51	58.292,20	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α , Ν. 4174/2013			14.334,12	14.334,12	
Σύνολο φόρου και προστίμου για καταβολή			76.284,63	72.626,32	

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	Βάσει δήλωσης			Βάσει της ελέγχου		Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	
	ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤΕΛ. Φ.Π.Α.	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
Εκροές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα Νησιά του Αιγαίου	106.390,29	13%	13.830,74	122.790,69	15.962,79	122.267,94	15.894,83
	296.470,41	24%	71.152,90	418.004,04	100.320,97	399.898,94	95.975,75
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	402.860,70	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	84.983,64	540.794,73	116.283,76	522.166,88	111.870,58
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ	ΑΞΙΑ		Φ.Π.Α.			ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	244.340,88		49.533,54	216.237,67	41.414,72	216.237,67	41.414,72
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	37.168,34		8.920,39	50.787,57	12.189,01	50.787,57	12.189,01
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	281.509,22	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	58.453,93	267.025,24	53.603,73	267.025,24	53.603,73
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ							
Λοιπά προστιθέμενα ποσά			0,00		0,00		0,00
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ							
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά			0,05		0,05		0,05
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			58.453,88		53.603,68		53.603,68
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ			84.983,64		116.283,76		111.870,58
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			58.453,88		53.603,68		53.603,68
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			26.529,76		62.680,08		58.266,90
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ			26.529,76		26.529,76		
Υπόλοιπο για καταβολή			0,00		36.150,32		31.717,14
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4174/2013					2.425,10		2.425,10
Σύνολο φόρου και προστίμου για καταβολή					38.575,42		34.142,24

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....».*

Επειδή, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ.3 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η Α. 1293/2019 με την οποία παρέχονται λεπτομέρειες σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ως εξής:

«Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....

Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος1. 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 εκπίπτονται αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών.

3. Σε περίπτωση εμφάνισης παροχών σε είδος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, να εξετάζεται αν τα αντίστοιχα ποσά έχουν αποσταλεί με το αρχείο βεβαιώσεων ως εισόδημα των φυσικών προσώπων.

4. Ελέγχεται η ορθή έκπτωση δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013.

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.

6. Ελέγχεται εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν. 4172/2013.....»

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,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 γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,.....ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.....».

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.....».

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 ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.....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..... 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017:«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. *Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.*

6. *Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. 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 ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».*

Επειδή στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013** 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, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων προκύπτουν τα ακόλουθα:

A) Για το φορολογικό έτος 2018 δαπάνες μισθοδοσίας (παροχές σε εργαζόμενους) ύψους 65.978,06€ δεν έχουν εξοφληθεί, τμηματικά ή ολικά, με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής, όπως ορίζεται στην περ. ιδ του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και δεν έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. γ. του ν.4172/2013.

B) Για το φορολογικό έτος 2019, δαπάνες μισθοδοσίας (παροχές σε εργαζόμενους) ύψους 44.800,84 €, δεν έχουν εξοφληθεί, τμηματικά ή ολικά, με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής, όπως ορίζεται στην περ. ιδ του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ενώ έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές συνολικού ποσού 11.227,20€ όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. γ. του ν.4172/2013.

Επειδή, η φορολογική αρχή, βάσει της Α.1293/23-07-2019, διενήργησε φορολογικό έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΕ (Ν.4172/2013) και εν προκειμένω της ορθής έκπτωσης των δαπανών μισθοδοσίας, βάσει των όσων ορίζονται ειδικότερα στην περ. ιδ' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου, δίχως άγνοια ή μη του νόμου ή η πρόθεση του προσφεύγοντος για αυτή την παράλειψη να επηρεάζουν τα συμπεράσματα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ορθής κρίσης της φορολογικής αρχής σε ό,τι αφορά την έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 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... .5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα

προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των 250 ή 500 ευρώ, ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ίδιων παραβάσεων εντός πενταετίας. Με την αντικατάσταση της παραγράφου 5, καταρχήν, διατηρείται η πρόβλεψη περί μη σύρρευσης των προστίμων της παρ. 2 με τα πρόστιμα των λοιπών παραγράφων του άρθρου 58 Α. Ειδικά για την αποφυγή της σύρρευσης των προστίμων των παραγράφων 1 και 2, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων ανακρίβειας της παραγράφου 2 που οφείλεται και σε περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 1, δηλαδή ο φορολογούμενος δεν καταχώρησε, ως όφειλε, στην ελεγχόμενη δήλωση, τα ποσά και το φόρο των ανακριβώς εκδοθέντων ή μη εκδοθέντων στοιχείων και για το λόγο αυτό σε προγενέστερο χρόνο είχε επιβληθεί πρόστιμο, από το συνολικό πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρείται το 50% του φόρου που αντιστοιχεί στο μη εκδοθέν ή στο ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και όχι το ελάχιστο επιβαλλόμενο πρόστιμο των 250 ευρώ, 500 ευρώ κλπ. Διευκρινίζεται ότι σε κάθε περίπτωση αφαίρεσης του προστίμου της παραγράφου 1 από αυτό της παραγράφου 2, λόγω ταυτόχρονης εφαρμογής, δεν απομένει υπόλοιπο προς επιστροφή...».

Επειδή, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας της παράβασης αυτής για τους επιτόπιους μερικούς ελέγχους, η διάταξη προβλέπει ένα ελάχιστο όριο προστίμου, ανεξαρτήτως του αριθμού των παραβάσεων που διαπιστώνονται και ανεξαρτήτως του ύψους των συναλλαγών. Με βάση τις διατάξεις αυτές, το πρόστιμο που επιβάλλεται με βάση το άρθρο 58Α παρ. 1 δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής τόσο το αναλογικό πρόστιμο όσο και το ελάχιστο ανά φορολογικό έλεγχο προσαυξάνεται. Έτσι, σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. [Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν.4174/2013, Κ. Πέρρου, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2018, σελ. 1675 επ.].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 προκύπτει ότι, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς της και συγκεκριμένα της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, διαπιστώθηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη ποσού 141.666,99€ πλέον ΦΠΑ 33.282,28€ για το έτος 2018 και 137.934,03€ πλέον ΦΠΑ 31.300,12€ για το έτος 2019. Περαιτέρω, με την παρούσα απόφαση αναγνωρίστηκαν απώλειες/φθορές ποσοστού 5% επί των αξιών των αναψυκτικών ποτών και 2% επί των αξιών των ειδών πώλησης σε πακέτο που αντιστοιχεί σε 15.426,20€ πλέον ΦΠΑ 3.658,31€ για το έτος 2018 και 18.627,85€ πλέον ΦΠΑ 4.413,18€ για το έτος 2019, με αποτέλεσμα να περιοριστεί η αποκρυσταλλώσιμη ύλη κατά τα εν λόγω ποσά.

Εν συνεχεία, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι, για την διάπραξη ίδιων παραβάσεων, ήτοι μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές υπαγόμενες σε ΦΠΑ, προηγήθηκε η έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 με αριθμούς/2017 και/2018, και ως εκ τούτου επέβαλε την προβλεπόμενη κύρωση του άρθρου 58Α ν.4174/2013 προσαυξημένη κατά 200% επί του φόρου που αντιστοιχεί στην αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι αποδιδόμενες παραβάσεις του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ. δεν στοιχειοθετούνται, στο βαθμό που η φορολογική αρχή δεν εξατομικεύει τα πραγματικά περιστατικά που αφορούν κάθε μία περίπτωση των παραβάσεων αυτών, και συνεπώς ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο των αντίστοιχων πράξεων, οι οποίες πρέπει να ακυρωθούν συνολικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε

διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994, ΔΕφΑΘ 1526/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, "Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ' αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕφΑΘ). Όμοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ."

Επειδή, εν προκειμένω, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά που συνθέτουν τις παραβάσεις αυτές, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ούτε ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση. Δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται, με αναφορά των συγκεκριμένων αγαθών τα οποία φέρεται ότι είχε πωλήσει ο προσφεύγων στους πελάτες του και για τις οποίες παρέλειψε να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης.

Επειδή, από τις σχετικές αποφάσεις και εγκυκλίους (Ε2015/2020, Α1008/2020, Ε2016/2020) για τις έμμεσες τεχνικές των περιπτώσεων α' και δ' του άρθρου 27 του Ν.4174/2013, δεν προκύπτει η επιβολή αυτοτελών προστίμων, κατόπιν διαπίστωσης επιπλέον ακαθάριστων εσόδων λόγω εφαρμογής των εν λόγω έμμεσων τεχνικών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, μη ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε πρόστιμο κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 και συνακόλουθα εφάρμοσε τα προβλεπόμενα επί των διατάξεων της παρ. 5 του ίδιου άρθρου (σώρευση προστίμων), που είχε ως αποτέλεσμα να μην συνυπολογιστεί πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 στις εκδοθείσες με αριθ. &.....2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορ. περιόδων 1/1 - 31/12/2018 & 1/1 - 31/12/2019 αντίστοιχα.

Κατόπιν αυτών, και ενώ όπως προαναφέρθηκε δε θα έπρεπε να εκδοθούν αυτοτελή πρόστιμα της

παρ. 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013, τα πρόστιμα αυτά για την εξεταζόμενη υπόθεση με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι πρέπει να διατηρηθούν μεν αλλά να περιοριστεί στο ποσό που αντιστοιχεί στο 50% της καταλογισθείσας διαφοράς ΦΠΑ, αφού λόγω εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 5 του ίδιου άρθρου (σώρευση) στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του ΦΠΑ των οικείων ετών, δεν περιλαμβάνεται ποσό προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58^Α παρόλο που έχει προκύψει διαφορά κυρίου φόρου, λόγω διαπίστωσης μεγαλύτερων φορολογητέων εκροών από τις δηλωθείσες. Το πρόστιμο άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 που καταλογίζεται στις οικείες πράξεις Φ.Π.Α. προκύπτει αποκλειστικά από την διαφορά του φόρου εισροών, που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα το πρόστιμο, το οποίο επιβλήθηκε με τη με αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, θα πρέπει να διατηρηθεί αλλά να περιοριστεί στο ποσό των 14.811,98€ (33.282,28-3658,31=29.623,97*50%), που θα έπρεπε κατά το ορθόν να επιβληθεί, βάσει του άρθρου 58Α παρ. 2 του Ν.4174/2013. Ομοίως το πρόστιμο, το οποίο επιβλήθηκε με τη με αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, θα πρέπει να διατηρηθεί αλλά να περιοριστεί στο ποσό των 13.443,47€ (31.300,12-4.413,18=26.886,94*50%).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων:

- α) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α§1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018
- β) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α§1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019
- γ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018
- δ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019
- ε) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018
- στ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

Υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

Είδος παράβασης	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	33.282,28€	14.811,98€	-18.470,30€

Υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

Είδος παράβασης	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	31.300,12€	13.443,47€	-17.856,65€

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- Ελέγχου
Διαφορά φόρου	105.828,19€	98.886,40€	-6.941,79€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	52.914,10€	49.443,20€	-3.470,90€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	20.804,86€	19.262,54€	-1.542,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	179.547,15€	167.592,14€	-11.955,01€

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- Ελέγχου
Διαφορά φόρου	86.504,86€	78.082,19€	-8.422,67€

Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	43.252,43€	39.041,10€	-4.211,33€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	16.595,17€	14.910,48€	-1.684,69€
Σύνολο φόρου για καταβολή	146.352,46€	132.033,77€	-14.318,69€

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικού περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- Ελέγχου
Διαφορά φόρου	61.950,51€	58.292,20€	-3.658,31 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α §2 του ν.4174/2013	14.334,12€	14.334,12€	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	76.284,63€	72.626,32€	-3.658,31 €

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

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικού περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- Ελέγχου
Διαφορά φόρου	36.150,32€	31.717,14€	-4.433,18 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α §2 του ν.4174/2013	2.425,10€	2.425,10€	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	38.575,42€	34.142,24€	-4.433,18 €

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.