



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 389

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

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 από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:
- α) της υπ' αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015
- β) της υπ' αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της 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 με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 23.785,47€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. 13.530,75€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.314,93€, ήτοι συνολικό ποσό 40.631,15€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 144.541,49€ και ισόποσης αύξησης των ακαθαρίστων εσόδων του οικείου φορολογικού έτους.

Με την με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε η φορολογική ζημία κατά 65.587,04€ (από 87.778,03€ βάσει δήλωσης σε 22.190,99€ βάσει ελέγχου), κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 65.587,04€ και ισόποσης αύξησης των ακαθαρίστων εσόδων του οικείου φορολογικού έτους.

Οι ως άνω προβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 31.01.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αρ./16.09.2022 εντολής του Προϊσταμένου της, σε συμμόρφωση με την υπ' αρ./04.05.2022 απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία είχε γίνει αποδεκτή η με αρ. πρωτ./05.01.2022 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας

για λόγους τυπικής πλημμέλειας (παράλειψη της φορολογικής αρχής να επισημάνει αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και της εγκυκλίου Ε2015/2020, αλλά και να αναφερθεί στην συγκεκριμένη ελεγκτική διαδικασία, που ορίζεται στην απόφαση Α1008/2020 και στην εγκύκλιο Ε2016/2020 του Διοικητή για την επί τοις πράγμασι εφαρμοσθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών του άρθρου 27 παρ. 1 περ. δ του Κ.Φ.Δ.).

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000(Φ.Π.Α.), και εφαρμόστηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης), για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. και σύμφωνα με τα δεδομένα της προσφεύγουσας επιλέχθηκε η μέθοδος 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.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου. Υπέρβαση εξουσίας. Μη τήρηση των προϋποθέσεων και κριτηρίων των άρθρων 28 ν.4172/2013 και 27 Κ.Φ.Δ. περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων.
2. Υπέρβαση εξουσίας και αναρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων για την πραγματοποίηση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και 2016, ελλείπει σχετικής απόφασης του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
3. Υπέρβαση εξουσίας και αναρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων για την πραγματοποίηση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και 2016, λόγω μη κοινοποίησης σχετικής απόφασης του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
4. Μη νόμιμη η διενέργεια του ελέγχου κατ' εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της περ. δ' παρ.1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών της επιχείρησης. Εσφαλμένος προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων. Μεθοδολογικές πλημμέλειες αναφορικά με την προσδιορισθείσα φύρα. Έλλειψη αιτιολογίας.

5. Εσφαλμένος καθορισμός ακαθάριστων εσόδων. Έλλειψη επαρκών συγκριτικών στοιχείων για τη διαπίστωση απόκρυψης φορολογητέας ύλης
6. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Απαγόρευση χειροτέρευσης θέσης του φορολογούμενου κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης, προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας.

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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, 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 ενδεδαιγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.».

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 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: «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 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή σύμφωνα με 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

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου, για το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο προκειμένου να προσδιοριστεί η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος. Ομοίως, ο

φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου όταν υφίσταται περίπτωση δικαιολόγησης προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Ωστόσο η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων 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. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου και δεν προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα, ως εκ τούτου η επίκληση της ανάλωσης κεφαλαίου στην οικεία φορολογική δήλωση για την κάλυψη των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης δεν αποκλείει την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.

Επειδή εν προκειμένω, σε αμφότερα τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και της Ε.2015/2020, προκειμένου το εισόδημα της προσφεύγουσας να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα:

Στο φορολογικό έτος 2015 πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα το δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες της, όπως αυτές προκύπτουν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2015, καθώς και από το υποσύστημα εσόδων του συστήματος TAXIS της Α.Α.Δ.Ε.

Φορολογικό Έτος	2016
1. Μερίσματα-τόκοι- δικαιώματα	0,13
2. Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα συζύγου	-114.605,59
3. Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα προσφεύγουσας	-45.893,54
4. Εισόδημα από μισθωτή εργασία συζύγου	15.000,00
5.Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π.	1.444,64
Συνολικό εισόδημα	0,00
Ενοίκιο ακινήτων εκτός κύριας κατοικίας και κατοικίας παιδιών	3.600,00
Δαπάνη για αγορά ή χρημ. μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κ.τ.λ. οχημάτων	10.850,00
Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής	596,14
Δαπάνη για αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων	54.900,00
Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία	7.200,00
Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. /Ε.Ε.Τ.Α.	111,32
Υπεραξία αυτοκινήτου	127,95
Σήματα τελών κυκλοφορίας	1.980,00

Τέλη κυκλοφορίας παρελθόντων ετών	960,00
ΕΝΦΙΑ	115,72
Σύνολο προσωπικών-οικογενειακών δαπανών διαβίωσης	80.921,13
Διαφορά	-80.921,13

Περαιτέρω, και στο φορολογικό έτος 2016 πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα το εισόδημα της προσφεύγουσας δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές δαπάνες όπως αυτές προκύπτουν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2016, καθώς και από το υποσύστημα εσόδων του συστήματος TAXIS της Α.Α.Δ.Ε.

Φορολογικό Έτος	2017
Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-87.778,03
Συνολικό εισόδημα	0,00
ΕΝΦΙΑ	86,92
Τέλη κυκλοφορίας	120,00
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	206,92
Διαφορά	-206,92

Επειδή 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 της προσφεύγουσας 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 ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και υπέρβασης εξουσίας ελεγκτικών οργάνων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να

αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) που ορίζει ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.* 2. *Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.*

3. *Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»*

Επειδή σύμφωνα με την Αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β'3366/31.12.2013) απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών με τίτλο Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» ορίζονται τα κάτωθι:

«*Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή με το άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. 4. Το δικαίωμα των παραγράφων 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

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

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, παρόλο που βάσει της Α 1008/2020 απόφασης για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. απαιτείται απλά έγκριση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής και όχι αιτιολογημένη απόφαση, ο αρμόδιος ελεγκτής μετά την διαπίστωση ότι στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015-2016 συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου) συνέταξε το από 05/12/2022 έγγραφο, με το οποίο εισηγήθηκε τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, με έμμεσες τεχνικές έλεγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Η εν λόγω εισήγηση του ελέγχου έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο του Ελεγκτικού Κέντρου με την από 05.12.2022 απόφαση.

Επειδή μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, οι διαπιστώσεις στις οποίες κατέληξε η ελεγκτική αρχή, όσον αφορά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τη τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, καθώς και τα οικονομικά αποτελέσματα, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015 και 2016, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά στις 19.12.2022 με το υπ' αριθ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Κ.Φ.Δ.

Συνεπώς η προσφεύγουσα είχε ενημερωθεί για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης τιμής πώληση προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και είχε τη δυνατότητα να ζητήσει εγγράφως από την φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999 οποιοδήποτε έγγραφο σχετικό με τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κάτι που δεν έπραξε.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι ουδέποτε της επιδόθηκε η ανωτέρω απόφαση, καθώς και ότι αποτέλεσμα της μη επίδοσης της εν λόγω αιτιολογημένης απόφασης, συνιστά η στέρησή της από το δικαίωμά της σε πλήρη και αποτελεσματική αντίκρουση των διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής, παραβιάζοντας τα υπερασπιστικά της δικαιώματα, όπως αυτά κατοχυρώνονται στο Σύνταγμα (αρ. 20 παρ. 1 Σ.).»

Επειδή από καμία διάταξη δεν προβλέπεται υποχρέωση επίδοσης της απόφασης του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής περί της εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, μετά την κοινοποίηση του υπ' αρ. 385/2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο ωστόσο ουδέποτε έπραξε.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί μη έκδοσης και μη κοινοποίησης αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Αναφορικά με τον τέταρτο και πέμπτο 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 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. 4174/2013.1 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. 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τους χαμηλούς συντελεστές μικτού κέρδους της επιχείρησης της προσφεύγουσας στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015-2016, καθώς και τις ζημίες που προέκυψαν σε καθένα από αυτά, το αντικείμενο δραστηριότητάς «παροχή γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος» και τον μεγάλο όγκο αγορών που πραγματοποιήθηκε, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα, αναλύοντας τις αγορές. Η επιχείρηση της προσφεύγουσας είχε περιορισμένα είδη προϊόντων με σχετικά σταθερές τιμές σε όλη τη φορολογική περίοδο και ο έλεγχος ήταν σε θέση να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών.

Δεδομένου ότι τα βασικά είδη που χρησιμοποιήθηκαν ως πρώτη ύλη στην παραγωγή του μεγαλύτερου μέρους των προϊόντων της ήταν οι πίτες και τα ψωμάκια, που είτε χρησιμοποιούνταν στην παρασκευή σάντουιτς είτε πωλούνταν μαζί με τις παραγόμενες μερίδες έτοιμου φαγητού, ο έλεγχος προέβη στην καταγραφή των αγορών που πραγματοποιήθηκαν για τα είδη αυτά. Από το πλήθος και τη συχνότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι οι αγορές των βασικών ειδών (πίτες, ψωμάκια) που χρησιμοποιούνταν από την προσφεύγουσα για την παρασκευή των πωλούμενων ειδών πραγματοποιούνταν σε μεγάλες ποσότητες και σχεδόν καθημερινά, γεγονός που καταδεικνύει την ανάγκη αναπλήρωσης των αποθεμάτων αυτών λόγω της καθημερινής ανάλωσης τους.

Ο έλεγχος στην συνέχεια προχώρησε στον προσδιορισμό των αναλωθέντων τεμαχίων των ειδών αυτών, αναγνωρίζοντας μία κατ' αποκοπή μείωση 20% του αριθμού των αγορασθέντων ειδών «πίτα – ψωμάκι» που αντιστοιχεί σε φύρα, καθώς και το γεγονός ότι το φορολογικό έτος 2016 κατά το οποίο η προσφεύγουσα διέκοψε την δραστηριότητά της, τιμολογήθηκαν 1.113 μη αναλωθέντα τεμάχια αποθεμάτων των παραπάνω ειδών. Παράλληλα, από τη λεπτομερή εξέταση των ημερησίων δελτίων αποδείξεων λιανικής πώλησης «Ζ» που εκδόθηκαν στα υπό κρίση φορολογικά έτη διαπιστώθηκε ότι από το συνολικό όγκο των πωληθέντων ειδών, ποσοστό άνω του 85% αφορούσε σε πωλήσεις σάντουιτς.

Ακολούθως, με βάση τα αναλωθέντα τεμάχια των παραπάνω ειδών, προσδιορίστηκαν οι πωλούμενες μονάδες (σάντουιτς) ανά φορολογικό έτος, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές πώλησης που προέκυψαν από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, τις συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, τα στοιχεία από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, τα διδάγματα της κοινής πείρας και το

γεγονός ότι δεν κατέστη δυνατό να προσδιοριστεί το ποσοστό των πωλούμενων μονάδων για κάθε είδος σάντουιτς και υπολογίστηκε η μέση τιμή πώλησης ανά τεμάχιο (σάντουιτς), χωρίς την αξία του Φ.Π.Α. σε 1,80 ευρώ. Εφαρμοσθείσας της παραπάνω τιμής πώλησης στις πωλούμενες μονάδες προϊόντων που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας στα φορολογικά έτη 2015-2016 διαμορφώθηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΩΛΟΥΜΕΝΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ (α)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ (β)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (σε ευρώ) (α Χ β)
2015	394.851	1,80	710.731,80
2016	113.164	1,80	203.695,20

Επειδή η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η φορολογική αρχή στο πλαίσιο εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών προέβη σε εσφαλμένες παραδοχές σε ό,τι αφορά την προσδιορισθείσα φύρα. Ενίσταται στο ότι δεν λήφθηκε υπόψη το γεγονός ότι μέρος το παραχθέντων προϊόντων καταναλώθηκαν τόσο από το προσωπικό της επιχείρησης όσο και μέλη της οικογένειάς της, καθώς και ότι οι πελάτες δύνανται να αγοράζουν πίτες και ψωμάκια σε τεμάχια και όχι μόνο σε σάντουιτς, η τιμή των οποίων είναι πολύ μικρότερη. Περαιτέρω, υποστηρίζει ότι ως βασική πρώτη ύλη θα έπρεπε να χρησιμοποιηθεί το κρέας και όχι οι πίτες-ψωμάκια.

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 το ποσοστό φύρας 20% στις πίτες-ψωμάκια, που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος κρίνεται εύλογο, δεδομένης της σχεδόν καθημερινής προμήθειας αυτών, λόγω άμεσης ανάλωσής τους, γεγονός που κατατείνει στην ελαχιστοποίηση της φύρας λόγω ακαταλληλότητας προς κατανάλωση.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, παρά αναφέρεται γενικά σε εσφαλμένες παραδοχές και κρίσεις της φορολογικής αρχής, χωρίς να προσδιορίζει συγκεκριμένα και να αποδεικνύει το ύψος της «πραγματικής» (σύμφωνα με την ίδια) φύρας. Περαιτέρω, αναφέρεται στην μεμονωμένη πώληση πιτών- ψωμακίων χωρίς να συνυπολογίζει το γεγονός ότι οι πωλήσεις αυτών αποτελούν κατά κύριο λόγο συνοδευτικά μερίδων κρεάτων, η τιμή πώλησης των οποίων είναι ανώτερη της τιμής που έλαβε υπ' όψιν του

ο έλεγχος. Αξίζει παράλληλα να αναφερθεί ότι ο έλεγχος, προς όφελος της προσφεύγουσας, κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων έλαβε υπόψη του μόνο τις πωλήσεις σε σάντουιτς, χωρίς να συνυπολογίσει την αξία πώλησης των λοιπών ειδών (αναψυκτικών, ποτών, νερών, σαλατών κ.ο.κ)

Επειδή ορθώς από την φορολογική αρχή επιλέχθηκε ως βασική πρώτη ύλη η πίτα-ψωμάκι αντί του κρέατος καθόσον για την παρασκευή των σάντουιτς χρησιμοποιείται απαραίτητα το εν λόγω είδος σε σταθερή αναλογία.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1.Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «...2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του».

Επειδή με το αριθμ. πρωτ. 1081649/439/22-11-2008 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση διάθεσης αγαθών σε πελάτες – επιτηδευματίες δωρεάν, μπορεί τα αγαθά αυτά να αναγράφονται επί των τιμολογίων χωρίς αξία, αλλά με την ένδειξη ότι πρόκειται για αυτοπαράδοση αγαθών και με την προϋπόθεση να εκδίδεται μια συγκεντρωτική μηνιαία απόδειξη αυτοπαράδοσης για την τακτοποίηση του Φ.Π.Α. Στη μηνιαία αυτή απόδειξη αναγράφονται τα είδη και οι ποσότητες των δωρεάν διατιθέμενων αγαθών, η αξία, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο, καθώς και οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών τιμολογίων. Σημειώνεται ότι με την ανωτέρω λύση αντιμετωπίζεται και η υποχρέωση εφαρμογής της Α2-3619/28-05-2008 Αγορανομικής Διάταξης, σύμφωνα με την οποία τα δωρεάν προϊόντα που δίνονται σε πελάτες πρέπει να απεικονίζονται επί των εκδιδόμενων τιμολογίων (που περιλαμβάνουν τα αγαθά που τιμολογούνται κανονικά) αναγράφοντας την ένδειξη «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 επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως προκειμένου να δοθούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα, θα καθίστατο κενή περιεχομένου αν η πρώτη φράση δεν φορολογούσε με ΦΠΑ τις αναλήψεις αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, ακόμη και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κάθε δωρεάν διάθεση, από υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησής του, δηλαδή κάθε διάθεση αγαθών

για τα οποία δεν υπάρχει άμεση αντιπαροχή, ανεξαρτήτως εάν αυτή γίνεται για σκοπούς συναφείς ή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης, 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 η προσφεύγουσα 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 ζημιόγωνα 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 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, όπως αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί εσφαλμένων παραδοχών, πλημμελούς αιτιολογίας και εσφαλμένου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων οι οποίοι προβάλλονται αόριστα και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι είναι ανεπίτρεπτη η χειροτέρευση της θέσης της κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης, προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας, όπως εν προκειμένω συνέβη κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2015 (31.684,40€ βάσει της/02.12.2021 πράξης και 40.631,15€ βάσει της προσβαλλόμενης υπ' αρ.2023 πράξης).

Επειδή το επιπλέον ποσό του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 δια της με αριθμό/2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 σε σχέση με την αρχική 93/2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 οφείλεται στον επαναπροσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου

σύμφωνα με την από 14.10.2021 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, που κατέθεσε ο σύζυγός της προσφεύγουσας και οδήγησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/08-11-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η οποία δεν είχε ληφθεί υπόψη από τον αρχικό έλεγχο.

Συγκεκριμένα, η διαφορά φόρου των 8.946,75€ οφείλεται κατά πρώτον στην αναπροσαρμογή-μείωση (μετά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης) του τεκμαρτού εισοδήματος του συζύγου και κατ' επέκταση του αναλογούντος φόρου, με αποτέλεσμα την αναπροσαρμογή-αύξηση (στο στάδιο του υπό κρίση ελέγχου) της φορολογικής επιβάρυνσης της προσφεύγουσας, η οποία προκύπτει από τον φόρο που της αναλογεί, μειωμένος κατά το ποσό φόρου που αντιστοιχεί στον σύζυγο. Κατά δεύτερον, η φορολογική αρχή κατά την εκκαθάριση του φόρου στο οικείο φορολογικό έτος συνυπολόγισε ορθά την προκαταβολή φόρου επόμενου έτους συνολικού ύψους 6.683,25€ (βάσει δήλωσης) σε αντίθεση με την υπ' αρ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, με την οποία είχε υπολογιστεί εσφαλμένα προκαταβολή ύψους 1.494,25€ (διαφορά 5.189,00€).

Ως εκ τούτου δεν πρόκειται για χειροτέρευση της θέσης της προσφεύγουσας αλλά για επαναπροσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου σύμφωνα με τα δεδομένα της τροποποιητικής δήλωσης που κατατέθηκε από το φορολογούμενο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση δεν υπάρχει νομολογία και δη του Συμβουλίου της Επικρατείας σε σχέση με τη δυνατότητα ή μη χειροτέρευσης της θέσης του φορολογούμενου, στο πλαίσιο της προβλεπόμενης στο άρθρο 63 παρ. 6 επανάληψης διαδικασίας κατόπιν ακύρωσης της αρχικής καταλογιστικής πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....2023 ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου εισοδήματος	23.785,47€

Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	13.530,75€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.314,93€
Συνολικό ποσό για καταβολή	40.631,15€

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

Υπ' αριθ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

Είδος φόρου	Ποσό
Μείωση φορολογικής ζημίας	65.587, 04€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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