



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 – 10  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332239, 240  
**e-mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 27/12/2021

Αριθμός απόφασης: 3646

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,  
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).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ: ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ:

α) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

- γ) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/03/2016,
- δ) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2016 – 30/06/2016,
- ε) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016 – 30/09/2016,
- στ) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/10/2016 – 31/12/2016,
- ζ) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/03/2017,
- η) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2017 – 30/06/2017,
- θ) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/07/2017 – 30/09/2017,
- ι) της υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/10/2017 – 31/12/2017,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. ....../07.07.2021 και ....../07.07.2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. ....../07.07.2021, ....../07.07.2021, ....../07.07.2021, ....../07.07.2021, ....../07.07.2021, ....../07.07.2021, ....../07.07.2021 και ....../07.07.2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/03/2016, 01/04/2016 – 30/06/2016, 01/07/2016 – 30/09/2016, 01/01/2017 – 31/03/2017, 01/04/2017 – 30/06/2017, 01/07/2017 – 30/09/2017 και 01/10/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: ....., 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. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία) από 30.312,61€ σε 3.060,64€, ήτοι κατά το ποσό των 27.251,97€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 49.252,71€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 22.000,74€, ήτοι διαπίστωσε αποκρυβείσα ύλη 27.251,97€, με αποτέλεσμα να εξαλειφθούν οι δηλωθείσες ζημίες της χρήσης από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού 15.420,91€ και να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη του στο ποσό των 11.831,06€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία) ποσού 10.025,17€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.150,09€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 575,05€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.725,14€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 30.942,84€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 15.716,69€, ήτοι διαπίστωσε αποκρυβείσα ύλη 15.226,15€, με αποτέλεσμα να εξαλειφθούν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού 10.025,18€ και να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη του στο ποσό των 5.700,97€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 114,21€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/03/2016, κύριος φόρος ποσού 1.636,49€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 818,25€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 2.454,74€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυβείσας αξίας 7.611,77€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 1.750,70€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 288,25€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2016 – 30/06/2016, κύριος φόρος ποσού 1.377,09€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 688,55€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 2.065,64€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου για έκπτωση ποσού 114,21€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσβείσας αξίας 6.744,02€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 1.551,13€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 196,57€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016 – 30/09/2016, κύριος φόρος ποσού 1.301,23€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 650,62€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.951,85€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου για έκπτωση ποσού 288,25€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσβείσας αξίας 5.039,82€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 1.209,55€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 110,66€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 1.971,41€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 985,71€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 2.957,12€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου για έκπτωση ποσού 196,57€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσβείσας αξίας 7.856,25€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 1.885,50€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/03/2017, κύριος φόρος ποσού 1.098,54€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 549,27€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.647,81€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου για έκπτωση ποσού 110,66€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσβείσας αξίας 4.116,18€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 987,88€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2017 – 30/06/2017, κύριος φόρος ποσού 595,87€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 297,94€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 893,81€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσταλλώσεως αξίας 2.482,81€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 595,87€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 311,32€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2017 – 30/09/2017, κύριος φόρος ποσού 533,54€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 266,77€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 800,31€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσταλλώσεως αξίας 3.520,25€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 844,86€.

Με την υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 625,14€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 1.536,97€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 768,49€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 2.305,46€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου για έκπτωση ποσού 311,32€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσταλλώσεως αξίας 5.106,90€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 1.225,65€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 07/07/2021 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Νομική πλημμέλεια λόγω εσφαλμένης κρίσης, καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τα όσα ορίζονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, σχετικά με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, αλλά και τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, με την παρ. 1

του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι οι έμμεσες τεχνικές εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που φυσικά πρόσωπα ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ενώ στην προκειμένη περίπτωση, κατά το χρόνο έναρξης του ελέγχου, ο προσφεύγων είχε προβεί σε διακοπή της δραστηριότητάς του. Επίσης, εφαρμόστηκε πλημμελώς η μέθοδος της αρχής των αναλογιών και δεν εξήχθησαν αξιόπιστες αναλογίες για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Ο έλεγχος δεν προσδιόρισε ποσότητες εμπορευμάτων που αναλώθηκαν από τον ίδιο, τα μέλη της οικογένειάς του και το προσωπικό του ή παρασχέθηκαν δωρεάν.

2. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας, της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου.
3. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία.

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) 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**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«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**, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 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 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«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 23 του ν.4174/2013 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... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή**, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι 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 ελέγχου.

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή 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**, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «...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: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του



ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. 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**, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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**, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «...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 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου

προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

**Επειδή**, 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 του ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, για τη μέθοδο 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 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) 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**, 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 επιχείρησής 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 επιχείρησής του και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής... 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 αγαθά 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 07/07/2021 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ.

ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, δεδομένου ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 ν.4172/2013, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του (υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία) και συγκεκριμένα η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με βάση τη μέθοδο αυτή, ως εκτενώς αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, λήφθηκαν δεδομένα από τις αγορασθείσες ποσότητες πωλούμενων εμπορευμάτων (καφέδες, μπύρες, κρασιά, αλκοολούχα ποτά), χωρίς να συνυπολογιστούν αναψυκτικά, χυμοί, τoστ, πίτσες κ.α. που ο έλεγχος εξέλαβε ως συνοδευτικά των άλλων εμπορευμάτων και λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο με συνεκτίμηση των δεδομένων της επιχείρησης ή που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα για τις τιμές πώλησης, προσδιορίστηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, για το έτος 2016, στο ποσό των 49.252,71€ έναντι των δηλωθέντων ποσού 22.000,74€, δη διαπιστώθηκε αποκρυσβείσα ύλη ποσού 27.251,97€, με συνέπεια την ισόποση εμφάνιση μειωμένων φορολογητέων κερδών και τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 6.396,91€ και για το έτος 2017, στο ποσό των 30.942,84€ έναντι των δηλωθέντων ποσού 15.716,69€, δη διαπιστώθηκε αποκρυσβείσα ύλη ποσού 15.226,15€, με συνέπεια την ισόποση εμφάνιση μειωμένων φορολογητέων κερδών και τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 3.654,28€.

**Επειδή**, με το 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».*

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προβάλλεται αλυσιτελώς καθότι, εν προκειμένω, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, όπου πληρούται η προϋπόθεση της μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ομοίως, αλυσιτελώς προβάλλεται και ο επιμέρους ισχυρισμός περί πλημμελούς εφαρμογής της μεθόδου της αρχής των αναλογιών διότι δεν εξήχθησαν αξιόπιστες

αναλογίες για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων καθόσον, η ελεγκτική αρχή, μετά τη διαπίστωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν.4172/2013 εφάρμοσε την προβλεπόμενη από την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και αξιοποιώντας στοιχεία των αγορών του προσφεύγοντος, με βάση τα λογιστικά του αρχεία αλλά και των προμηθευτών του, προσδιόρισε τον αριθμό των πωληθέντων εμπορευμάτων και εν τέλει τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήσε ο προσφεύγων.

**Επειδή**, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του περί ανάλωσης και διάθεσης εμπορευμάτων άνευ τιμήματος και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου, όπως είναι τυχόν εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης, όπως προβλέπεται από τις φορολογικές διατάξεις.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί αντισυνταγματικότητας και περί ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ προβάλλονται παρελκυστικώς και απορρίπτονται.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../12.08.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: .....



**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Καθαρά κέρδη/ζημίες	11.831,06€
Ζημίες προηγούμενων ετών	-14.891,70€
Συνολικά κέρδη/ζημίες	-3.060,64€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	0,00€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.150,09€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	575,05€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	1.725,14€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/03/2016**

Εξαλειφθέν πιστωτικό υπόλοιπο	114,21€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.636,49€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	818,25€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	2.454,74€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2016 – 30/06/2016**

Εξαλειφθέν πιστωτικό υπόλοιπο	288,25€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.377,09€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	688,55€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	2.065,64€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2016 – 30/09/2016**

Εξαλειφθέν πιστωτικό υπόλοιπο	196,57€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.301,23€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	650,62€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	1.951,85€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2016 – 31/12/2016**

Εξαλειφθέν πιστωτικό υπόλοιπο	110,66€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.971,41€

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	985,71€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	2.957,12€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/03/2017**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.098,54€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	549,27€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	1.647,81€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/04/2017 – 30/06/2017**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	595,87€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	297,94€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	893,81€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/07/2017 – 30/09/2017**

Εξαλειφθέν πιστωτικό υπόλοιπο	311,32€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	533,54€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	266,77€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	800,31€

**Υπ' αριθ. ....../07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/10/2017 – 31/12/2017**

Εξαλειφθέν πιστωτικό υπόλοιπο	625,14€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.536,97€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	768,49€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	2.305,46€

*\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.