



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 16-1-2023

Αριθμ. Αποφ.: 167

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ: ..., κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των: **α)** με

αριθμ. .../11-08-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθμ. .../11-08-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, γ) της με αριθμ. .../11-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015 και δ) της με αριθμ. .../11-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ. .../23-09-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../11-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 17.223,16€, πλέον πρόστιμο του άρ.58Α του ΚΦΔ ποσού 6.333,29€, **ήτοι συνολικό ποσό 23.556,45€.**
- Με την με αριθμό .../11-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας **συνολικού ποσού 28.685,06€.**
- Με την με αριθμό .../11-08-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ύψους 2.278,28€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.
- Με την με αριθμό .../11-08-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ύψους 14.342,52€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 11-08-2022 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύριο αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Παροχής Γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης (φαστ- φουντ), με παροχή

σερβιρίσματος», δυνάμει της υπ' αριθμ. .../28-02-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2015 – 2016, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια των υπ' αριθμ. ..., ... & .../17-12-2021 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας που όριζαν επανάληψη διαδικασίας.

Στα πλαίσια του ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, η υπ' αριθμ./28-02-2022 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων και η γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018.

Κατά τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2015 επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα δύο πρόστιμα μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, ύψους 1.250,00€ (ΑΕΠ .../2015) & 1.500,00€ (ΑΕΠ .../2017) αντίστοιχα, ενώ στο φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι το εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών. Επίσης, απορρίφθηκαν αγορές ύψους 1.309,60€ στο φορολογικό έτος 2015 και 4.177,20€ στο φορολογικό έτος 2016, καθώς η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Επίσης, διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, του συνόλου των εισροών ως δαπάνες, ενώ οι αγορές είναι μηδενικές. Ο έλεγχος διαχώρισε τις αγορές και τις δαπάνες ανά έτος.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και πιο συγκεκριμένα, με την έμμεση τεχνική της τιμής προς το συνολικό όγκο του κύκλου συναλλαγών, κατόπιν έκδοσης της/10-03-2022 απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σε επανάληψη διαδικασίας, προς συμμόρφωση στην αρχική απόφαση της ΔΕΔ. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή διέθετε από τον αρχικό έλεγχο τα στοιχεία και τις πληροφορίες που αφορούν τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, κατά τον αρχικό έλεγχο επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα τα υπ' αριθμ. .../10-09-2020 & .../17-02-2021 αιτήματα παροχής πληροφοριών που αφορούν τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης (ποσότητες αγαθών ανά μερίδα, τιμές κ.λ.π), τα οποία και προσκόμισε η προσφεύγουσα συμπληρωμένα, καθώς και τον τιμοκατάλογο αυτής.

Βάσει αυτών των στοιχείων, καθώς και του συνόλου των παραστατικών αγορών & δαπανών, ο έλεγχος προσδιόρισε κατ' αρχήν τις ποσότητες σε κιλά των κρεάτων, των ψαριών και των λαχανικών και τα μετέτρεψε σε μερίδες, ενώ κατέγραψε τις αγορασθείσες ποσότητες ποτών ανά είδος. Υπολογίζοντας ποσοστό «φύρας» 20% στα κατεψυγμένα προϊόντα, 10% στο κρέας και 5% στους μεζέδες του τσίπουρου, προσδιόρισε τις τελικές μερίδες επί των οποίων εφάρμοσε την τιμή πώλησης ανά είδος και προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα.

Κατόπιν αυτού, συνέταξε και επέδωσε το υπ' αριθμ./18-05-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις, επί του οποίου η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε το υπ' αριθμ./10-06-2022 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../20-09-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

1. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Παραβίαση του άρθρου 11 της Πολ. 1293/2019 και της εγκυκλίου Ε.2015/2013. Αναπαιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής. Εκτός των ορίων της αρχής της αναλογικότητας η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου χωρίς τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου.
2. Μη εφαρμογή εκ μέρους της φορολογικής αρχής της απόφασης Α.1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και της εγκυκλίου Ε.2016/31-1-2020 αναφορικά με τις εφαρμοστέες τεχνικές ελέγχου – νόμω αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων. Η εφαρμογή των ως άνω ερμηνευτικών μεθόδων και εργαλείων θα έπρεπε να αποτελεί, ρητώς και ουσιαστικώς, περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε ορθή εφαρμογή της σχέσης τιμής προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, δεδομένου ότι δεν εφάρμοσε, ούτε έλαβε υπόψη τις εγκυκλίους που εξειδικεύουν τη μεθοδολογία.
3. Νόμω και ουσία αβάσιμη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών. Η φορολογική αρχή προβαίνει σε εξίσωση όλων των αγορών σε πωλήσεις.
 - Ο έλεγχος εσφαλμένα και αναπαιολόγητα λαμβάνει ως δεδομένο ότι οτιδήποτε αγοράζει ένα τσιπουράδικο μετά βεβαιότητας πωλείται, χωρίς να υπολογίζει καθόλου φύρα, δεδομένου ότι σερβίρει ψάρια και θαλασσινά, προϊόντα ιδιαίτερα ευπαθή. Φύρα υπάρχει από τη μετατροπή ενός παγωμένου προϊόντος σε προϊόν «άνευ πάγου». Φύρα υπάρχει και κατά τη μετατροπή του ωμού προϊόντος σε μαγειρεμένο. Η συνολική φύρα ανέρχεται σε 30%-40%. Ο έλεγχος
 - Δεν υπολόγισε φύρα από λάθη κατά την εκτέλεση των παραγγελιών, καθώς και από τη δωρεάν κατανάλωση του προσωπικού.
 - Δεν υπολόγισε καθόλου το φαγητό που καταναλώνεται από το προσωπικό, τα λάθη κατά την εκτέλεση των παραγγελιών και τα δωρεάν συνοδευτικά πιάτα του τσιπουρού, τα οποία περιέχουν εναλλακτικά μερίδες ψαρικών ή κρεάτων.
 - Δεν έλαβε υπόψη το γεγονός που εξαρχής δήλωσε η προσφεύγουσα, ότι ανά 100ml τσιπουρού σερβίρονται δωρεάν, ως συνοδευτικά πιάτα, τρεις μικρές μερίδες, οι οποίες περιέχουν εναλλακτικά θαλασσινά ή ψαρικά ή κρεατικά ή μεζέδες.
 - Για τον καθορισμό της ποσότητας των προσφερόμενων μερίδων, ο έλεγχος χρησιμοποίησε την αγορανομική διάταξη 7/2009 που προβλέπει ότι στη σαρδέλα και στο γαύρο η μερίδα είναι 200γρ., ενώ η προσφεύγουσα δήλωσε ως μερίδα γαύρου τα 400 γραμμάρια και ως μερίδα σαρδέλας τα 450 γραμμάρια, με αποτέλεσμα η φορολογική αρχή να διπλασιάσει τις μερίδες. Όμως, οι αγορανομικές διατάξεις θεσπίζουν τα ελάχιστα όρια ανά μερίδα, τα οποία είναι ασυνήθιστα μικρά και εξωπραγματικά για ένα ταβερνάκι της επαρχίας.
 - Ο έλεγχος μετατρέπει ένα κιλό κιμά σε 8 μερίδες μπιφτέκι, διαιρώντας με 150 γρ. τη μερίδα. ακόμη και αν είναι σωστό αυτό, τα γραμμάρια μετρώνται μετά το ψήσιμο και όχι σε ωμό κιμά, καθώς 1 κιλό κιμά μετά το ψήσιμο δίνει 700 γραμμάρια κιμά.

-Δεν υπολογίζει ούτε μία μερίδα σαρδέλας, γαύρου και κουτσουμούρας, όμως λαμβάνονται υπόψη οι αντζούγιες.

-Ρητά δηλώνει ότι δεν λήφθηκαν υπόψη τα ορεκτικά και οι σαλάτες, εξαιτίας αδυναμίας μετατροπής σε μερίδες και πωλήσεις, γεγονός που αποδεικνύει το απρόσφορο της συγκεκριμένης τεχνικής.

-Αυθαίρετα πολλαπλασιάζει τα ποτά με συντελεστή 200%, ο οποίος ούτε εξηγείται, ούτε δικαιολογείται, ενώ δεν καταγράφηκε το απόθεμα αυτών.

-ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τον τιμοκατάλογο της κρίσιμης περιόδου (2015), αλλά της σημερινής (2021). Στον προσκομιζόμενο κατάλογο του 2015 αναγράφονται τα είδη και οι τιμές πώλησης κατά το επίμαχο έτος.

-Με πέντε άτομα προσωπικό στο ένα έτος και έξι στο άλλο, είναι εξωπραγματικό να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις ύψους 331.615,45€ & 382.233,15€.

-Δεν λήφθηκε υπόψη το απόθεμα, συναφείς πληροφορίες από πελάτες, δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, η γεωγραφική θέση της επιχείρησης, τα χαρακτηριστικά της με αποτέλεσμα ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών να μην ανταποκρίνεται στα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά και άρα στην πραγματικότητα.

-Εσφαλμένη μεταφορά των καθαρών κερδών από την έκθεση ελέγχου στις προσβαλλόμενες πράξεις.

-Παράνομη η απόρριψη δαπανών.

4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη νόμιμη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στην ειδική φορολογία Φ.Π.Α. . Αυτοτελής έλεγχος Φ.Π.Α. σε σχέση με εκείνον του εισοδήματος.
5. Νόμω και ουσία αβάσιμο και αναπιολόγητο της υπ' αριθμ. .../11-8-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 2015, ως προς το κεφάλαιο του προστίμου του άρθρου 58/58^A του ν.4174/2013. Το άρθρο 58^A του ν.4174/2013 ισχύει από 18-10-2015. Ωστόσο, ο έλεγχος υπολόγισε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου για το σύνολο της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και υπολογίζεται ως 50% επί της διαφοράς (17.223,16€ χ50% = 8.611,58€). Θα μπορούσε να υπολογιστεί πρόστιμο του άρ.58^A για το χρονικό διάστημα 18/10/2015 - 31/12/2015, για το οποίο όμως ήδη επιβλήθηκε πρόστιμο με την υπ' αριθμ. .../2022 πράξη. Επομένως, δεύτερο πρόστιμο για την ίδια περίοδο και επί τη βάση της ίδιας διάταξης είναι ανεπίτρεπτο. Εάν η φορολογική αρχή εννοεί ότι για το διάστημα από 1/1/2015-17/10/2015 επέβαλε το πρόστιμο του άρ.58 του ν.4174/2013, πρέπει να αιτιολογήσει γιατί επέλεξε συντελεστή 50%, αφού η εν λόγω διάταξη προβλέπει κλιμακούμενο συντελεστή, ανάλογα με τη διαφορά φόρου.
6. Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμα αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, της φοροδοτικής ικανότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση.

7. Ελλιπής αιτιολογία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/2013** (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεοδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 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](#).

.....

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

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

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

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

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοσή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

.....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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.

[...]

.....

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](#).

.....

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 στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο φορολογικό έτος 2015 πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς είχαν ήδη καταλογιστεί από προγενέστερους ελέγχους οι εξής παραβάσεις:

Α/Α Α.Ε. Π.	ΔΟΥ	Ετος	Ημ/νία ΑΕΠ	Εκθεση Ελέγχου	ΔΟΥ Ε.Ε.	Ετος Ε.Ε.	Διαχ.Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος (ΕΩΣ)	Α/Α	Παράβαση	Πρόστιμο
....	4711	2015	15/06/2015	4711	2015	01/01/2015	31/12/2015	1 Μη έκδοση ή ανακρ.έκδοσηαποδ.λιαν.πωλ.ή επαγγ.στοιχ.<5000	1.250,00

Α/Α-Ετος-ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΑΠΟ)	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΕΩΣ)	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση	Εντολή Ελέγχου
../2017/4711	01/01/2015	31/12/2015	2015	1.500,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)/2017

Επειδή, από τις ως άνω διατάξεις συνάγεται ότι για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές αρκεί η πλήρωση μίας εκ των προϋποθέσεων του άρθ.28 του ν.4172/2013. Η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθ.28 του ΚΦΕ αναφέρεται στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, χωρίς ο νομοθέτης να εξειδικεύει το μέγεθος της παράβασης σε

σχέση με τον όγκο συναλλαγών, ούτε να συσχετίζει την παράβαση με την ακρίβεια των λογιστικών αρχείων, δηλαδή την αδυναμία πραγματοποίησης ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2016 ο έλεγχος έκρινε ότι η περίπτωση της προσφεύγουσας εμπίπτει στις αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΕ, λανθασμένα έλαβε υπόψη της τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης του έτους 2016, καθόσον οι διατάξεις της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές (πραγματικές) δαπάνες διαβίωσης και όχι με τις τεκμαρτές.

Επειδή, η ΔΕΔ στο πλαίσιο εξέτασής του προβληθέντος ισχυρισμού από την προσφεύγουσα περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, έχει εξουσία πλήρους επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης κατά τον νόμο και την ουσία δυνάμενη να ακυρώσει, εν όλω ή εν μέρει, ή να την τροποποιήσει.

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (έντυπο Ε1) και το εκκαθαριστικό σημείωμα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2016	
	Του συζύγου	Της προσφεύγουσας
1α.Εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα (κέρδη)	992,99	0,00
1β Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	0,00	-55.112,58
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	13,85	6,92
3α.Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο – εισφορά (κωδ. 618)	1.034,31	0,00
3β. Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο και εισφορά (κωδ.617)	480,00	0,00
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	2.521,15	0,00
Δαπάνη για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων κλπ	530,00	0,00
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	1.464,65	0,00
Δαπάνες taxis	2.701.66	0,00
Συνολικές δαπάνες	4.696.31	0,00

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του αρ.28 του ν.4172/2013 για προσφυγή σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 4174/2013 "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 1008/20-01-2020 (Β'88)** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα:

Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#).

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#)

2.2 Η μέθοδος 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 ελέγχου, 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 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

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 εμπορεύσιμων 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 πωλούμενων 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.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, σε ότι αφορά τη μέθοδο της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, βάσει των ως άνω ερμηνευτικών εγκυκλίων, προβλέπεται ο προσδιορισμός των εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης σε δύο χρονικά στάδια, με πρώτο να περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προκύπτει είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, και με δεύτερο, όπου επί του προσδιορισθέντος όγκου του κύκλου εργασιών εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος (ή υπηρεσίας).

Με την εν λόγω μέθοδο αρχικώς, προσδιορίζονται ο αριθμός των μονάδων ή ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση επί τη βάσει της σχέσης μονάδα παραγόμενου προϊόντος (ή υπηρεσίας) ανά πρώτη ύλη (ή μεταβλητή δαπάνη). Επομένως, αρχικώς προκύπτει ο συνολικός κύκλος εργασιών επί τη βάσει της συνάρτησης παραγωγής που απεικονίζει:

α)εισροή πρώτης ύλης σε εκροή προϊόντος και παράλληλα

β)ποσότητα εισροών για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος

Ειδικότερα, είτε επί τη βάσει των λογιστικών αρχείων του ελεγχόμενου είτε από πληροφορίες τρίτων, ο φορολογικός έλεγχος:

α)προσδιορίζει τη σχέση πρώτης ύλης και παραγόμενου προϊόντος, ήτοι πόσες μονάδες πρώτης ύλης απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας παραγόμενου προϊόντος. Π.χ. 1 μονάδα πρώτης ύλης αντιστοιχεί σε 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος

β)διαπιστώνει την τιμή πώλησης κάθε μονάδας προϊόντος. Για παράδειγμα: τιμή πώλησης 10,00€ ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος

γ)λαμβάνει υπόψη, επί τη βάσει των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης, την ποσότητα των μονάδων α' ύλης που κτήθηκαν από την επιχείρηση (λαμβανομένων υπόψη των αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης) Για παράδειγμα: αγορά 300 μονάδων πρώτης ύλης

δ)ακολούθως προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος. Για παράδειγμα: 300 μονάδες α' ύλης x 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος = 15.000 παραγόμενου προϊόντος.

ε)προσδιορίζει τις συνολικές μονάδες παραγόμενου προϊόντος και τα συνολικά έσοδα του ελεγχόμενου. Για παράδειγμα: Έσοδα ελέγχου = 15.000 παραγόμενου προϊόντος x 10 ευρώ τιμή πώλησης = 150.000,00€.

Μέσω των ως άνω συναρτήσεων ο φορολογικός έλεγχος καταλήγει στον προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων του ελεγχόμενου. (Έμμεσες Τεχνικές Προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, Μεντής- Μουζάκης – Πέττας, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2020, σελ. 186-188)

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος:

- Από τα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι όλα τα τιμολόγια αγορών και δαπανών καταχωρήθηκαν ως δαπάνες. Ο έλεγχος διαχώρισε τα τιμολόγια που αφορούν αγορές από αυτά που αφορούν δαπάνες και από τα τιμολόγια αγορών κατέγραψε τις ποσότητες αγορών ανά είδος.
- Με τα υπ' αριθμ. .../10-09-2020 &/17-02-2021 αιτήματα παροχής πληροφοριών, η προσφεύγουσα έδωσε όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με τις ποσότητες α' ύλης που χρησιμοποιεί για την παρασκευή των μερίδων φαγητού, καθώς και τις τιμές πώλησης της κάθε μερίδας, όπως επίσης και αντίστοιχες πληροφορίες σχετικά με τα ποτά, ως εξής:

α/α.	Είδος	μερίδα γραμμ./τεμάχιο	Τιμή πώλησης	χρήση σαν μεζές στο τσίπουρο
1	Κάβουροσαλάτα	260 γρ. η μερίδα	4,00	160 γρ.
2	Ταραμοσαλάτα	200 γρ. η μερίδα	2,50	100 γρ.
3	τυροσαλάτα	200 γρ. η μερίδα	2,50	100 γρ.
4	χοιρινή παντσέτα	1 τεμάχιο 160 γρ	1,50	
5	χοιρινή μπριζόλα	1 τεμάχιο	6,00	
6	χοιρινό ψαρονέφρι	26 τεμ. 1 κιλό 7 τεμ η μερίδα	7,00	

7	χοιρινό σουβλάκι	100 γρ. το τεμ	1,50	
8	μπιφτέκι	120 γρ. το τεμ	1,50	
9	σुकώπι μόσχου	0,90 γρ. το τεμ 4 τεμ η μερίδα	7,00	
10	αρνίσια παιδάκια	500 γρ. η μερίδα	7,00	
11	Τσιπούρες	1 τεμ. 3,00 2 τεμ.η μερίδα	6,00	
12	Λαβράκια			
13	Χιόνες			
14	Γλώσσες	1€ το τεμ.	2,00	
15	Φαγκριά	3 € το τεμ.	6,00	
16	Γαύρος	400 γρ η μερίδα	6,00	150 γρ.
17	Σαρδέλα	450 γρ. η μερίδα	6,00	150 γρ.
18	Κουτσουμούρες	1€το τεμ. 6 τεμ η μερίδα	10,00	
19	Γαρίδες	34τεμτοκιλο 12 τεμ. Η μερίδα	10,00	4 τεμ
20	Μπακαλιάρος	20 τεμ. Το κιλό 10 η μερίδα	6,00	4 τεμ.
21	Τζατζίκι	200 γρ. η μερίδα	2,50	100 γρ.
22	Θράψαλα	1τεμ. 450 γρ.	10,00	
23	Χταπόδι	1η 2 πλοκάμια	10,00	
24	σουπιά	6 μερίδες το κιλό	7,00	
25	γλαυκός	4 τεμ. Το κιλό 2 η μερίδα	7,00	1 τεμ.
26	σκουμπρί	10 τεμ το κιλό 2 τεμ η μερίδα	7,00	
27	Αντζούγια	200 γρ. η μερίδα	7,00	100 γρ.
28	βακαλάος	20 κομ. Το κιλό 10 η μερίδα	6,00	
29	καλαμάρι		7,00	
30	αστακός	1 τεμ. 20 €	30,00	
31	κοτο μπουκιές			
32	καλαμάριροδέλα	2 μερίδες το κιλό 20 ροδέλες το κιλ	7,00	4 ροδέλες
33	λουκάνικα χωριά- τικα πρασάτα	100 γρ το τεμ	1,50	
34	λουκάνικα χωριά- τικαρερεγαμι	100 γρ. το τεμ.	1,50	
35	ούζο πλωμαρίου		5,00	
36	ρετσίνα κεχριμπάρι		4,00	
37	ρετσίνα τυρνάβου		3,00	

38	μύδια κέλυφος	800 γρ. 1 μερίδα	6,00	
39	οίνος λευκός ξηρός οινοβιόν (φιάλη)			
40	οίνος ερυθρός ξηρός οινοβιόν (φιάλη)			
41	οίνος ερυθρός οινοβιόν (φιάλη) 2011			
42	ούζο Βαρβαγιάννη μπλε		5,00	
43	ούζο Βαρβαγιάννη πράσινο		5,00	
44	SERKOVA VOTKA	8 μερίδες	4,00	
45	B.L	10 μερίδες	20,00	
46	CORTON JIN		4,00	
47	NESKAFE		3,20	
48	μυδοκεφτέδες			
49	κολοκυθοκεφτέδες		4,00	
50 51 52 53 54 55 56	Haig ουίσκι κασεροκροκέτεςκαβ ουροδαγκάνα Σουβλάκι κοτόπουλο Φιλέτο κοτόπουλο Τηγασιά κοτόπουλο Σολομός καπνιστός	8 μερίδες 12 τεμ το κιλό 8 τεμ το κιλό 100 γρ. το τεμ 1 τεμ. 2€ 500 γρ η μερίδα	4,00 4,00 5,00 1,50 6,00 7,00	Μόνο στο τσίπουρο

- Από τα τιμολόγια αγορών, ο έλεγχος καταχώρησε τις ποσότητες σε κιλά που αναγράφονται σε αυτά και στη συνέχεια βάσει των ως άνω πληροφοριών της προσφεύγουσας, μετέτρεψε τις ποσότητες σε μερίδες, υπολογίζοντας «φύρα» 20 % επί των κατεψυγμένων θαλασσινών, κατόπιν πληροφοριών του προμηθευτή κατεψυγμένων θαλασσινών «.....» και 10% επί των λοιπών ειδών, με εξαίρεση τα ποτά, που δεν υπολόγισε καθόλου «φύρα».
- Επίσης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, αν και είναι «τσιπουράδικο», είχε ελάχιστες αγορές τσίπουρου. Ωστόσο, όπως διαπίστωσε ο έλεγχος, από το τελωνείο Κατερίνης εκδόθηκαν δύο άδειες 162 κιλών έκαστη για την παρασκευή τσίπουρου. Η προσφεύγουσα δήλωσε στον έλεγχο ότι το «χύμα» τσίπουρο πωλείται σε καραφάκι 100ml και συνοδεύεται από τρία πιατάκια μεζέ. Δεδομένου ότι τα έσοδα από τσίπουρο ανέρχονται στο 4,6% του συνόλου των εσόδων, ο έλεγχος αφαίρεσε αξία 5% από τα είδη που χρησιμοποιούνται και ως συνοδευτικά με την παραγγελία τσίπουρου και προσφέρονται δωρεάν.

Οι ως άνω υπολογισμοί απεικονίζονται στους συνημμένους πίνακες 1(φαγητό), 2(ποτά), 3(ψαρικά), 4(σαλάτες) και 5(ακαθάριστα έσοδα).

- Ο έλεγχος, κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, δεν έλαβε υπόψη τις ποσότητες σε φρούτα, λαχανικά, γλυκά και προϊόντα που εμφανίζονται ελάχιστες φορές στις αγορές της επιχείρησης, όπως ξιφίας, αστακός κλπ, αλλά και σαρδέλα και γαύρο για τα οποία στη χρήση του 2015 δεν υπάρχουν καθόλου αγορές.

Επειδή, με την παρ.2 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 παρέχεται στο Γενικό Γραμματέα (Διοικητή της ΑΑΔΕ) η αρμοδιότητα έκδοσης κανονιστικής διάταξης που να προσδιορίζει το ειδικότερο περιεχόμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κατ' εφαρμογή της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Α.1008/27-1-2020 που έχει ως αντικείμενο τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, καθώς και η εγκύκλιος Ε. 2016/31-1-2020, με περαιτέρω διευκρινίσεις ως προς τις ως άνω μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, οι κανονιστικές πράξεις αποτελούν μία από τις βασικές πηγές του διοικητικού δικαίου, με τις οποίες η Διοίκηση θεσπίζει απρόσωπους κανόνες δικαίου, βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης. Οι κανονιστικές πράξεις αποκτούν νόμιμη ύπαρξη από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, η οποία αποτελεί συστατικό στοιχείο κατάρτισης αυτών. (Ε.Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Σάκκουλα 2017, σελ, 106 & 159).

Επειδή, οι ως άνω κανονιστικές διατάξεις που καθορίζουν τη μεθοδολογία και τη διαδικασία της εφαρμοζόμενης στην προκειμένη περίπτωση μεθόδου της τιμής προς τον όγκο συναλλαγών, είχαν ήδη εκδοθεί κατά το χρόνο ελέγχου, ενώ από τα προπαρατιθέμενα στοιχεία προκύπτει ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή της Α.1008/2020 και της Ε.2016/2020.

Ως εκ τούτου, η μη ρητή αναγραφή στην έκθεση ελέγχου των ως άνω εγκυκλίων δεν καθιστά αυτή αναιτιολόγητη.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, λόγω του αντικειμένου εργασιών, απαλλάσσεται της υποχρέωσης τήρησης βιβλίου απογραφών (Πολ. 1019/2015). Ως εκ τούτου, φορολογικά, όλες οι αγορές συμπεριλαμβάνονται στο κόστος πωληθέντων. Σε περίπτωση ύπαρξης αποθεμάτων του προϊόντος αρχής και τέλους της φορολογικής περιόδου ή διαπίστωσης από τον έλεγχο προωθητικών ενεργειών λαμβάνονται υπόψη, κατά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.(Ε.2016/2020).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αφενός τα βασικά αγαθά που αποτελούν α' ύλη, με εξαίρεση τα ποτά, είναι ευπαθή προϊόντα και ως εκ τούτου δεν μπορεί να παραμείνουν ως απόθεμα για μεγάλο διάστημα, αφετέρου η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την ύπαρξη σημαντικού αποθέματος

αρχής και τέλους χρήσης, (π.χ. αγορές στις τελευταίες ημερομηνίες του έτους) ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν υφίσταται απόθεμα. Περαιτέρω, σε ότι αφορά τα ποτά, δεν αποδείχθηκε η ύπαρξη αποθεμάτων αρχής & τέλους χρήσης.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τους ειδικότερους παράγοντες που υπεισέρχονται στην παραγωγική διαδικασία, από το στάδιο της αγοράς των προϊόντων, μέχρι το στάδιο του σερβιρίσματος, (αγορά με πάγο, καθαρισμός, ψήσιμο / τηγάνισμα ανά περίπτωση), για τις κατηγορίες των κρεατικών και των αλοιφών σαλάτας, κρίνεται ότι προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα για τον προσδιορισμό του όγκου των συναλλαγών των ως άνω ειδών που μετατράπηκαν σε πωλήσεις, πρέπει να υπολογιστεί φύρα της τάξεως 30%. Περαιτέρω, το ίδιο ποσοστό «φύρας» γίνεται αποδεκτό και για τα ψαρικά, παρά το γεγονός ότι τα περισσότερα εξ' αυτών αγοράζονται κατεψυγμένα και επί των συσκευασιών αυτών αναγράφεται ποσοστό επίπαγου που δεν ξεπερνά το 20%. Σε ότι αφορά τα ποτά, το ποσοστό «φύρας» που μπορεί να υπολογιστεί δεν ξεπερνά το 5%, και αφορά σε πιθανά λάθη κατά την εκτέλεση των παραγγελιών και την κατανάλωση από το προσωπικό. Περαιτέρω, ο έλεγχος αφαιρεί τα ποτά που αγοράστηκαν μετά τις 15/12 εκάστου έτους, θεωρώντας ότι καταναλώθηκαν στο επόμενο έτος, ενώ στο πρώτο ελεγχόμενο έτος (2015), προς όφελος της προσφεύγουσας, δεν προσθέτει πιθανό απόθεμα της προηγούμενης χρήσης,

Επειδή, σε ότι αφορά τις τιμές πώλησης των προϊόντων, αλλά και το μέγεθος των μερίδων, ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης χρησιμοποίησε τις πληροφορίες και τα στοιχεία που έδωσε η ίδια η προσφεύγουσα. Η επίκληση της αγορανομικής διάταξης αναφέρεται επικουρικά και δεν χρησιμοποιήθηκε κατά την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου.

Κατά συνέπεια, οι επιμέρους ισχυρισμοί σχετικά με το ύψος της «φύρας» γίνονται μερικώς δεκτοί και τα αποτελέσματα προσαρμόζονται ως εξής:

ΠΟΤΑ 2015								
A/A	ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΕ Σ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΩΝ ΕΤΟΥΣ	(μείον) ΠΟΣΟΤΗΤΕ Σ 15/12- 30/12/2015	ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕ Σ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ 5%	ΠΟΣΟΤΗΤΕ Σ ΠΟΥ ΠΟΥΛΗΘΗΚ ΑΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΜΠΥΡΕΣ ΑΠΛΕΣ 500 ML	6272	300	5972	299	5673	2,5	14183,5
2	ΜΠΥΡΕΣ ΣΠΕΣΙΑΛ 500 ML	2860		2860	143	2717	3	8151
3	ΜΠΥΡΑ ΒΑΡΕΛΙ	1200		1200	60	1140	5	5700
4	ΜΠΥΡΕΣ 330 ML	388		388	19	369	2	737,2
5	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	7790	288	7502	375	7127	1	7126,9
6	ΡΕΤΣΙΝΕΣ	1510	120	1390	70	1321	3	3961,5
7	ΝΕΡΟ 1,5 LT	2424	84	2340	117	2223	1	2223
8	ΝΕΡΟ 0,5 LT	3384	168	3216	161	3055	0,5	1527,6
9	ΠΟΤΟ ΑΠΛΟ	528	32	496	25	471	4	1884,8
10	ΠΟΤΟ ΣΠΕΣΙΑΛ	168		168	8	160	6	957,6
11	ΜΠΥΡΕΣ ΒΑΙΣ	138		138	7	131	3	393,3
12	ΟΥΖΟ	312		312	16	296	5	1482
13	ΛΙΡΤΟΝ	234		234	12	222	1,5	333,45
14	ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΔΕΚΑΡΑΚΙ	48		48	2	46	6	273,6
15	ΒΙΒΛΙΑ ΧΩΡΑ ΛΕΥΚΟ	46	12	34	2	32	18	581,4
16	ΚΕΡΑΜΟΣ	42		42	2	40	18	718,2
17	ΕΡΥΘΡΟΣ ΗΜΙΓΛΥΚΟΣ ΧΥΜΑ	50		50	3	48	6	285
18	ΛΕΥΚΟ ΧΥΜΑ	320	100	220	11	209	6	1254
19	ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΟΥ ΦΙΑΛΕΣ	48		48	2	46	10	456
20	ΤΣΙΠΟΥΡΟ	394	60	334	17	317	50	15865
ΣΥΝΟΛΑ								68095,05

φορολογικό έτος 2015

A/A	ΕΙΔΟΣ	κιλα α' τριμήνου	κιλα β' τριμήνου	κιλα γ' τριμήνου	κιλα δ' τριμήνου	Συνολικά κιλά	ποσότητα φύρας (με ποσοστό 30%)	Τελικά συνολικά κιλά	Τελικά Συνολικά γραμμάρια	μερίδα/γραμμ/τεμάχιο	μερίδες	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ /ΜΕΡΙΔΑ	Ακαθάριστα έσοδα	έκπτωση 5% της αξίας για το δωρεάν μεζέ στο τσάι
1	σουβλάκια	230	233,83	187	230	880,83	264,25	616,58	616.580,00	1 τεμ. 100 γρ	6166	1,5	9.248,70	
2	χοιρινή παντοέτα	111	107	108	124	450	135	315	315.000,00	1 τεμ. 160 γρ	1969	1,5	2.953,13	
3	χοιρινή μπριζόλα	34,60	27,00	35,30	41,50	138,4	41,52	96,88	96.880,00	1 τεμ. 250 γρ.	388	6,0	2.325,12	
4	χοιρινό ψαρονέφρι	15	11,2	10,4	19,5	56,1	16,83	39,27	39.270,00	26 τεμ. Το κιλό/7 η μερίδα	146	7,0	1.021,02	
5	σικώτι μόσχου	18,60	13,50	13,00	16,90	62	18,6	43,4	43.400,00	90 γρ. το τεμάχιο/ 4 η μερίδα	977	7	6.835,50	
6	σουβλάκι κοτόπουλο				12,90	12,9	3,87	9,03	9.030,00	1 τεμ. 100 γρ.	90	1,5	135,45	
7	φιλέτο κοτόπουλο				28,40	28,4	8,52	19,88	19.880,00	4 μερίδες/κιλό	80	6	477,12	
8	τηγανιά κοτόπουλο				22,90	22,9	6,87	16,03	16.030,00	2 μερίδες/κιλό	32	7	224,42	
6	μπιφέκι αρνίσια	136	154	143	166	599	179,7	419,3	419.300,00	120 γρ/τεμ	3494	1,50	5.241,25	
7	παιδάκια	8,10				8,1	2,43	5,67	5.670,00	14 ευρώ/κιλό	2	14	28,00	
8	λουκάνικα	105	91	89	143	428	128,4	299,6	299.600,00	100 γρ./τεμ.	2996	1,5	4.494,00	
9	κοτομπουκιές	45,00	45,00	45,00	54,00	189	56,7	132,3	132.300,00	250 γρ./μερίδα	529	6,00	3.175,20	
10	κασεροκροκ έτες	94	63	68,5	129,5	355	106,5	248,5	248.500,00	250 γρ./μερίδα	994	4,00	3.976,00	
11	γαρίδες	326,00	178,00	120,00	179,00	803	240,9	562,1	562.100,00	34 τεμ. Το κιλό/12 η μερίδα	1593	10,00	15.926,17	796,31
12	θράψαλα	1338,5	940	845	1255	4378,5	1313,55	3064,95	3.064.950,00	450 γρ./μερίδα	6811	10,00	68.110,00	
13	σουπιά	239,00	60,00	80,00	180,00	559	167,7	391,3	391.300,00	6 μερίδες/κιλό	2348	7,00	16.434,60	
14	σκουμπρί	198	137	122	201	658	197,4	460,6	460.600,00	10 κομμάτια το κιλό/2 κομμάτια η μερίδα	2303	7,00	16.121,00	
15	χταπόδι	340,00	221,37	233,82	240,00	1035,19	310,557	724,633	724.633,00	4 μερίδες/κιλό	2899	10,00	28.985,32	
16	αντζούγια	24	13	14	16	67	20,1	46,9	46.900,00	200 γρ./μερίδα	235	7,00	1.641,50	82,08
17	βακαλαός	378,00	224,70	418,69	379,70	1401,09	420,327	980,763	980.763,00	20 κομ/κιλό 10 η μερίδα	1962	6,00	11.769,16	
18	καβουροδαγκάνα	59,00	45	37,00	60	201	60,3	140,7	140.700,00	4 μερίδες/κιλό	563	5,00	2.814,00	
19	γλυκός	272	205	165	246,7	888,7	266,61	622,09	622.090,00	4 κομ/κιλό 2 η μερίδα	1244	7,00	8.709,26	435,46
20	καλαμάρι	41,00	28,10			69,1	20,73	48,37	48.370,00	2 μερίδες/κιλό	97	7,00	677,18	
21	τζατζικί	48	33	69	41	191	57,3	133,7	133.700,00	200 γρ./μερίδα	669	2,50	1.671,25	83,56
22	ρωσική	34,00	31,00	35,00	57,00	157	47,1	109,9	109.900,00	200 γρ./μερίδα	550	2,50	1.373,75	68,69
23	τυροσαλάτα	104	52	78	50	284	85,2	198,8	198.800,00	200 γρ./μερίδα	994	2,50	2.485,00	124,25
24	καβουροσαλάτα	53,00	48,00	57,00	81,00	239	71,7	167,3	167.300,00	250 γρ./μερίδα	669	4,00	2.676,80	133,84
25	ουγκαρέζα	27	6	7	8	48	14,4	33,6	33.600,00	200 γρ./μερίδα	168	2,50	420,00	21,00
26	κοπανισμένη /τυροκαφτερή	28,00	16,00	8,00	41,00	93	27,9	65,1	65.100,00	200 γρ./μερίδα	326	2,50	813,75	40,69
27	σκορδαλιά	30	21	24	33	108	32,4	75,6	75.600,00	250 γρ./μερίδα	302	2,50	756,00	37,80
28	ταρामοσαλάτα	78,00	42,00	31,00	25,00	176	52,8	123,2	123.200,00	200 γρ./μερίδα	616	2,50	1.540,00	77,00
29	μπακαλιάρος				225	225	67,5	157,5	157.500,00	2 μερίδες/κιλό	315	6	1890	0,00
ΣΥΝΟΛΟ													224.949,64	1.900,67
ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΦΑΓΗΤΑ													223.048,96	

ΠΟΤΑ 2016									
A/A	ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΕ Σ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΩΝ ΕΤΟΥΣ	(πλέον) ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ 12/12-30/12/ 2015	μείον ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ 15/12/ 2016	ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ 5%	ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΠΟΥ ΠΟΥΛΗΘΗΚΑ N	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΜΠΥΡΕΣ ΑΠΛΕΣ 500 ML	8804	300	40	8544	427	8117	2,5	20292
2	ΜΠΥΡΕΣ ΣΠΕΣΙΑΛ 500 ML	3440		60	3380	169	3211	3	9633
3	ΜΠΥΡΑ ΒΑΡΕΛΙ	1760			1760	88	1672	5	8360
4	ΜΠΥΡΕΣ 330 ML	704		20	684	34	650	2	1299,6
5	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	11476	288	576	11188	559	10629	1	10628,6
6	ΡΕΤΣΙΝΕΣ	2592	120	100	2612	131	2481	3	7444,2
7	ΝΕΡΟ 1,5 LT	3352	84	84	3352	168	3184	1	3184,4
8	ΝΕΡΟ 0,5 LT	6240	168	168	6240	312	5928	0,5	2964
9	ΠΟΤΟ ΑΠΛΟ	640	32	32	640	32	608	4	2432
10	ΠΟΤΟ ΣΠΕΣΙΑΛ	512		48	464	23	441	6	2644,8
11	ΜΠΥΡΕΣ ΒΑΙΣ	150			150	8	143	3	427,5
12	ΟΥΖΟ	408			408	20	388	5	1938
13	ΛΙΡΤΟΝ	216			216	11	205	1,5	307,8
14	ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΔΕΚΑΡΑΚΙ	30			30	2	29	6	171
15	ΒΙΒΛΙΑ ΧΩΡΑ ΛΕΥΚΟ	36	12		48	2	46	18	820,8
16	ΚΕΡΑΜΟΣ	12			12	1	11	18	205,2
17	ΕΡΥΘΡΟΣ ΗΜΙΓΛΥΚΟΣ ΧΥΜΑ	39		24	15	1	14	6	85,5
18	ΛΕΥΚΟ ΧΥΜΑ	40	100		140	7	133	6	798
19	ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΟΥ ΦΙΑΛΕΣ	183		29	154	8	146	10	1463
20	ΚΟΝΙΑΚ ΒΡΙΣΑΣ	160		2	158	8	150	5	750,5
21	ΤΣΙΠΟΥΡΟ	469	60		529	26	503	50	25127,5
ΣΥΝΟΛΑ									100977,4

έτος 2016

A/A	ΕΙΔΟΣ	κιλα α' τριμήνου	κιλα β' τριμήνου	κιλα γ' τριμήνου	κιλα δ' τριμήνου	Συνολικά κιλιά	ποσότητα φύρας (με ποσοστό 30%)	Τελικά συνολικά κιλιά	Τελικά Συνολικά γραμμάρια	μερίδα/γραμμ/τεμάχιο	μερίδες	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗ Σ/ΜΕΡΙΔΑ	Ακαθάριστα έσοδα	έκπτωση 5% της αξίας για το δωρεάν μεζέ στο τσίπουρο
1	σουβλάκια	220,00	174,00	210,00	241,00	845,00	253,5	616,58	616.580,00	1 τεμ. 100 γρ	6166	1,5	9.248,70	
2	χοιρινή πανσέτα	108,00	107,00	119,00	114,00	448,00	134,4	313,6	313.600,00	1 τεμ. 160 γρ	1960	1,5	2.940,00	
3	χοιρινή μπριζόλα	36,20	35,00	39,40	70,00	180,60	54,18	126,42	126.420,00	1 τεμ. 250 γρ.	506	6,0	3.034,08	
4	χοιρινό ψαρονέφρι	17,10	12,90	13,20	16,00	59,20	17,76	41,44	41.440,00	26 τεμ. Το κιλό/7 η μερίδα	154	7,0	1.077,44	
5	σुकώτι μύσγου	11,80	12,00	11,80	13,00	48,60	14,58	34,02	34.020,00	90 γρ. το τεμάχιο/ 4 η μερίδα	765	7	5.358,15	
6	μπιφτέκι	188,00	164,00	172,00	178,00	702,00	210,6	491,4	491.400,00	1 τεμ. 100 γρ.	4914	1,5	7.371,00	
8	λουκάνικα	135,25	119,00	133,00	166,89	554,14	166,24	387,90	387.898,00	4 μερίδες/κιλό	1552	6	9.309,55	
9	κοτομπουκιές	27,00	18,00			45,00	13,5	31,5	31.500,00	2 μερίδες/κιλό	63	7	441,00	
10	κασεροκροκέτες	111,50	68,00	84,00	135,00	398,50	119,55	278,95	278.950,00	120 γρ./τεμ	2325	1,50	3.486,88	
11	γαρίδες	174,00	136,00	194,00	288,00	792,00	237,6	554,4	554.400,00	14 ευρώ/κιλό	14	14	7.761,60	
12	θράψαλα	1.166,00	875,00	1.020,00	1.254,00	4.315,00	1294,5	3020,5	3.020.500,00	100 γρ./τεμ.	30205	1,5	45.307,50	
13	σουσιά	222,00	100,00	76,10	290,00	688,10	206,43	481,67	481.670,00	250 γρ./μερίδα	1927	6,00	11.560,08	
14	σκουμπρί	177,00	125,00	145,00	211,00	658,00	197,4	460,6	460.600,00	250 γρ./μερίδα	1842	4,00	7.369,60	
15	χταπόδι	242,00	255,00	310,70	359,00	1.166,70	350,01	816,69	816.690,00	34 τεμ. Το κιλό/12 η μερίδα	2314	10,00	23.139,55	
16	αντζούγια	13,00	10,00	10,00	19,00	52,00	15,6	36,4	36.400,00	450 γρ./μερίδα	81	10,00	808,89	40,44
17	βακαλάος	227,00	70,00	22,00	110,00	429,00	128,7	300,3	300.300,00	6 μερίδες/κιλό	1802	7,00	12.612,60	
	μπακαλιάρους	326,55	416,70	446,00	537,00	1.726,25	517,875	1208,375	1.208.375,00	10 κομμάτια το κιλό/2 κομμάτια η μερίδα	6042	7,00	42.293,13	
18	καβουροδαγκάνα	40,00	40,00	48,50	68,00	196,50	58,95	137,55	137.550,00	4 μερίδες/κιλό	550	10,00	5.502,00	
19	γλαύκος	165,00	140,00	180,00	210,00	695,00	208,5	486,5	486.500,00	200 γρ./μερίδα	2433	7,00	17.027,50	851,38
20	καλαμάρι	25,00	42,00	46,00	32,00	145,00	43,5	101,5	101.500,00	20 κομ/κιλό 10 η μερίδα	203	6,00	1.218,00	6.090,00
21	γαύρος	55,00	50,00		65,00	170,00	51	119	119.000,00	4 μερίδες/κιλό	476	5,00	2.380,00	119,00
22	σαρδέλα	55,00	50,00		65,00	170,00	51	119	119.000,00	4 κομ/κιλό 2 η μερίδα	238	7,00	1.666,00	83,30
23	κουτσουμουρες	20,00	20,00		12,00	52,00	15,6	36,4	36.400,00	2 μερίδες/κιλό	73	7,00	509,60	
24	τσιπούρα	30,00	29,00		45,00	104,00	31,2	72,8	72.800,00	200 γρ./μερίδα	364	2,50	910,00	
25	τζατζίκι	25,50	35,50	47,00	39,00	147,00	44,1	102,9	102.900,00	200 γρ./μερίδα	515	2,50	1.286,25	64,31
26	ρωσικη	55,00	30,00	37,00	31,00	153,00	45,9	107,1	107.100,00	200 γρ./μερίδα	536	2,50	1.338,75	66,94
27	τυροσαλάτα	76,00	56,50	50,00	48,50	231,00	69,3	161,7	161.700,00	250 γρ./μερίδα	647	4,00	2.587,20	129,36
28	καβουροσαλάτα	87,00	73,00	62,00	91,00	313,00	93,9	219,1	219.100,00	200 γρ./μερίδα	1096	2,50	2.738,75	136,94
29	ουγκαρέζα	16,00	15,00		5,50	36,50	10,95	25,55	25.550,00	200 γρ./μερίδα	128	2,50	319,38	15,97
30	κοπανισμένη /τυροκαφετερή	14,00	15,00	19,00	23,50	71,50	21,45	50,05	50.050,00	200 γρ./μερίδα	250	2,50	625,63	31,28
31	σκορδαλιά	39,00	24,00	24,00	36,00	123,00	36,9	86,1	86.100,00	250 γρ./μερίδα	344	22,50	7.749,00	387,45
32	ταρταμοσαλάτα	49,00	34,50	16,00	31,00	130,50	39,15	91,35	91.350,00	200 γρ./μερίδα	457	2,50	1.141,88	57,09
33	λαυράκια				33,00	33,00	9,9	23,10	31.350,00	4 μερίδες/κιλό	92	6,00	554,40	
ΣΥΝΟΛΟ													240.674,07	8.073,46
ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΦΑΓΗΤΑ													232.600,61	

Κατόπιν των ανωτέρω, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα με Φ.Π.Α. διαμορφώνονται ως εξής:

Φορολογικό έτος	2015	2016
Φαγητό	223.048,96€	232.600,61€
Ποτά	68.095,05€	100.977,40€
Σύνολα	291.144,01€	333.578,01€

Στο φορολογικό έτος 2015, το ποσοστό φορολογητέων εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% ανέρχεται σε 54,47% και το ποσοστό των φορολογητέων εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 23% ανέρχεται σε 45,53%. Συνεπώς,

ακαθάριστα έσοδα με Φ.Π.Α. 13%: $291.144,01 \times 54,47\% = 158.586,14\text{€}$

ακαθάριστα έσοδα με Φ.Π.Α. 23%: $291.144,01 \times 45,53\% = 132.557,87\text{€}$

ακαθάριστα έσοδα χωρίς Φ.Π.Α. για το συντελεστή 13%: $158.586,14/1,13 = 140.341,72\text{€}$

ακαθάριστα έσοδα χωρίς Φ.Π.Α. για το συντελεστή 23%: $132.557,87/1,23 = 107.770,62\text{€}$

Συνολικά ακαθάριστα έσοδα χωρίς Φ.Π.Α	248.112,34€
μείον αγορές & δαπάνες	-201.809,17€
πλέον Λογιστικές διαφορές	+1.309,60€
Καθαρά κέρδη	47.612,77€

Στο φορολογικό έτος 2016, το ποσοστό φορολογητέων εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% ανέρχεται σε 0,12%, το ποσοστό των φορολογητέων εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 23% ανέρχεται σε 44,57% και το ποσοστό των φορολογητέων εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 24% ανέρχεται σε 55,31%. Συνεπώς,

ακαθάριστα έσοδα με Φ.Π.Α. 13%: $333.578,01 \times 0,12\% = 400,29\text{€}$

ακαθάριστα έσοδα με Φ.Π.Α. 23% $333.578,01 \times 44,57\% = 148.675,72\text{€}$

ακαθάριστα έσοδα με Φ.Π.Α. 24% $333.578,01 \times 55,31\% = 184.502,00\text{€}$

ακαθάριστα έσοδα χωρίς Φ.Π.Α. για το συντελεστή 13%: $400,29/1,13 = 354,24\text{€}$

ακαθάριστα έσοδα χωρίς Φ.Π.Α. για το συντελεστή 23%: $148.675,72/1,23 = 120.874,57\text{€}$

ακαθάριστα έσοδα χωρίς Φ.Π.Α. για το συντελεστή 24%: $184.502,00/1,24 = 148.791,93\text{€}$

Συνολικά ακαθάριστα έσοδα χωρίς Φ.Π.Α	270.020,74€
μείον αγορές & δαπάνες	-242.609,16€
πλέον Λογιστικές διαφορές	+4.177,20€
Καθαρά κέρδη	31.588,78€

Επειδή, κατ' εφαρμογή των άρθρων 6 & 7 της Α.1008/2020, καθώς και της Ε.2016/2020 παρ.Δ' - έλεγχος λοιπών φορολογιών, εφόσον τα έσοδα που προσδιορίζονται με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, αυτά συνιστούν τα τελικά δηλωθέντα. Περαιτέρω, αυτά τα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την έμμεση τεχνική της σχέσης τιμής προς τον όγκο συναλλαγών και κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020 εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παράνομης εφαρμογής της μεθοδολογίας των έμμεσων τεχνικών στη φορολογία Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σε ότι αφορά τον πέμπτο ισχυρισμό περί της επιβολής προστίμου του αρ.58/58^A του ν.4174/2013 με την υπ' αριθμ...../11-8-2022 οριστική πράξη :

Επειδή, με την παρ.8 του άρ.3 του ν.4337/17-10-2015 προτέθηκε στο ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) το άρ.58Α – πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με το φόρο προστιθέμενης αξίας, ως εξής: *«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:*

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

.....

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2.....»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ν.4337/17-10-2017, οι διατάξεις του άρθρου 58Α, εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4337/2015 (12.10.2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται

ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Επειδή περαιτέρω, η επικαλούμενη σύγκριση του επιβαλλόμενου προστίμου, υπό την οπτική των άρθρων 58 και 58Α του 4174/2013 αλυσιτελώς προβάλλεται, αφού η σύγκριση αυτή λαμβάνει χώρα για πράξεις που εκδίδονται μεν από την 12-10-2015 και μετά, αλλά αφορούν περίοδο που η λήξη τους είναι έως την 11-10-2015. Στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθμ. .../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έχει ως περίοδο λήξης την 31/12/2015 και εκδόθηκε το 2022 και συνεπώς, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρ.58^Α παρ.2 του ν.4174/2013.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η διαφορά Φ.Π.Α. μεταξύ δήλωσης και απόφασης της Δ.Ε.Δ. στην υπ' αριθμ. .../2022 οριστική πράξη Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 υπερβαίνει το 50%, ορθώς επιβάλλεται για ολόκληρο το φορολογικό έτος το πρόστιμο του αρ.58Α του ν.4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τις υπ' αριθμ. ... & .../11-8-2022 πράξεις επιβολής προστίμου κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται, αυτές όμως θα τροποποιηθούν λόγω της αποδοχής των ισχυρισμών της προσφεύγουσας που αφορούν στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, ως εξής:

Υπ' αριθμ. .../11-8-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Στα πλαίσια της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής η συνολική αξία των φορολογητέων εκροών διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών με 13%	110.521,17	153.889,93	140.341,72	29.820,55
Αξία φορολογητέων εισροών με 23%	92.379,62	128.655,55	107.770,62	15.391,00
Συνολική αξία φορολογητέων εκροών	202.900,79	282.545,48	248.112,34	45.211,55

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων βάσει της παρούσας απόφασης, ύψους 45.211,55€ για το φορολογικό έτος 2015.

Για χρονικό διάστημα από 12/10/2015 ως 31/12/2015:

-Συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία: 45.211,55 χ 80/365 = 9.909,38€

-Αποκρυσταλλωμένη αξία που αντιστοιχεί σε Φ.Π.Α. 13%: 9.909,38 χ 54,47% = 5.397,64€

-Αποκρυσίσα αξία που αντιστοιχεί σε Φ.Π.Α. 23% : $9.909,38 \times 45,53\% = 4.511,74\text{€}$

-Φ.Π.Α. εκρών 13% : $5.397,64 \times 13\% = 701,69\text{€}$

-Φ.Π.Α. εκρών 23%: $4.511,74 \times 23\% = 1.037,70\text{€}$

Συνολικός Φ.Π.Α. εκρών: **1.739,39€**

Συνεπώς, η υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής προστίμου διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία συναλλαγής	Αξία Φ.Π.Α.	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
9.909,38€	1.739,39€	50%	869,70€

Υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Στα πλαίσια της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής η συνολική αξία των φορολογητέων εκρών διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκρών με 13%	209,37	340,35	354,24	144,87
Αξία φορολογητέων εισρών με 23%	83.568,39	137.882,37	120.874,57	37.306,18
Αξία φορολογητέων εισρών με 24%	103.718,81	171.117,98	148.791,93	45.073,12
Συνολική αξία φορολογητέων εκρών	187.496,57	309.340,70	270.020,74	82.524,17

- Φ.Π.Α. εκρών 13%: $144,87\text{€} \times 13\% = 18,83\text{€}$

- Φ.Π.Α. εκρών 23%: $37.306,18 \times 23\% = 8.580,43\text{€}$

- Φ.Π.Α. εκρών 24% : $45.073,12 \times 24\% = 10.817,56\text{€}$

Συνολικός Φ.Π.Α. εκρών: **19.416,82€**

Συνεπώς, η υπ' αριθμ./11-8-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία συναλλαγής	Αξία Φ.Π.Α.	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
82.524,17€	19.416,82€	50%	9.708,41€

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από **20-09-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του ... με ΑΦΜ: και

την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ. .../11-08-2022 & .../11-08-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και των υπ' αριθμ..../2022 &/2022 πράξεων επιβολής προστίμων του αρ.58Α παρ.1 του ν.4174/2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

1)Επί της υπ' αριθμ. .../11-08-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015.

Υπ' αρ./11-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών με 13%	110.521,17	153.889,93	140.341,72	29.820,55
Αξία φορολογητέων εκροών με 23%	92.379,62	128.655,55	107.770,62	15.391,00
Συνολική αξία φορολογητέων εκροών	202.900,79	282.545,48	248.112,34	45.211,55
Αξία φορολογητέων εισροών	170.837,08	170.837,08	170.837,08	0,00
φόρος εκροών 13%	14.367,75	20.005,69	18.244,42	3.876,67
φόρος εκροών 23%	21.247,32	29.590,78	24.787,25	3.539,93
Συνολικός φόρος εκροών	35.615,07	49.596,47	43.031,67	7.416,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών	35.615,07	32.373,31	32.373,31	3.241,76
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		17.223,16	10.658,36	10.658,36
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ.2		8.611,58	5.329,18	5.329,18
- Πρόστιμο του άρ.58 ^Α παρ.1		-2.278,29	-869,70	-869,70
Σύνολο φόρου για καταβολή		23.556,45	15.117,84	15.117,84
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

2)Επί της υπ' αριθμ./11-08-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016.

Υπ' αρ./11-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών με 13%	209,37	340,35	354,24	144,87
Αξία φορολογητέων εκροών με 23%	83.568,39	137.882,37	120.874,57	37.306,18
Αξία φορολογητέων εκροών με 24%	103.718,81	171.117,98	148.791,93	45.073,12
Συνολική αξία φορολογητέων εκροών	187.496,57	309.340,70	270.020,74	82.524,17
Αξία φορολογητέων εισροών	205.772,80	205.772,80	205.772,80	0,00
φόρος εκροών 13%	27,22	44,25	46,05	18,83
φόρος εκροών 23%	19.220,72	31.712,95	27.801,15	8.580,43
φόρος εκροών 24%	24.892,51	41.068,31	35.710,07	10.817,56
Συνολικός φόρος εκροών	44.140,45	72.825,51	63.557,27	19.416,82
Υπόλοιπο φόρου εισροών	44.140,45	44.140,45	44.140,45	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		28.685,06	19.416,82	19.416,82
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ.2		14.342,52	9.708,41	9.708,41
- Πρόστιμο του άρ.58 ^Α παρ.1		-14.342,52	-9.708,41	-9.708,41
Σύνολο φόρου για καταβολή		28.685,06	19.416,82	19.416,82
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει

3)Επί της υπ' αριθμ./11-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.58/58Α παρ.1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015

Ποσό	προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		2.278,28€	869,70€

4)Επί της υπ' αριθμ./11-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ.1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016

Ποσό	προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		14.342,52€	9.708,41€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.