



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11.04.2023

Αριθμός απόφασης: 775

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**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.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με ΑΦΜ: ....., κατά: α) της με αριθμό .....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμό .....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθμό .....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, δ) της με αριθμό .....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από .....2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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:

-α) Με τη με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση (αναψυκτήριο), δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

-β) Με τη με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 99.816,00€ πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 49.908,00€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 20.051,91€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 169.775,91€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 533.262,22€, (από

281.471,26€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

-γ) Με τη με αριθμό ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... σε βάρος της προσφεύγουσας, δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

-δ) Με τη με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 - 31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους **31.815,99€** και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού **15.908,00€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε **533.262,22€**, (από **281.471,26€** βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000), δυνάμει της με αρ. ....2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Από τον γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και η φορολογική αρχή εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εν λόγω επιχείρησης. Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η απόφαση για την επιλογή της μεθόδου τεχνικής ελέγχου της αρχής αναλογιών είναι αναπιολόγητη και ατεκμηρίωτη.
- Ο έλεγχος οδηγήθηκε σε εσφαλμένα οικονομικά και φορολογικά συμπεράσματα, μόνο από τη διαπίστωση ότι υφίστανται διαφορές μεταξύ των εκδοθέντων στοιχείων και του τιμοκαταλόγου που προσκόμισε, καθώς οι τιμές καταλόγου δεν είναι δεσμευτικές για την επιχείρηση. Προκειμένου να επιτευχθεί η προσέλκυση πελατών ως νέα επιχείρηση, καθώς το έτος 2019 ήταν το πρώτο έτος λειτουργίας, προέβαινε συχνά σε εκπώσεις επί του τιμοκαταλόγου είτε επί της τιμής είτε με τη μορφή κέρασματος «1+1» σε ποσοστό 20% των πελατών της.

Συνεπώς θα πρέπει να υπολογισθεί επιπλέον φύρα 30% στις μπίρες και στους καφέδες, ως προς τα αναψυκτικά και χυμούς θα πρέπει να αναγνωρισθεί φύρα ποσοστού τουλάχιστον 90%, επειδή χρησιμοποιούνται για τη παραγωγή κοκτέιλ και ως προς τα φρούτα ποσοστό 60% φύρας, ως προς τις σαλάτες σε ποσοστό 75% ως προς της τηγανητές πατάτες ποσοστό 99% και ως προς τα νάτσος (συνοδευτικά ποτών) ποσοστό 95% φύρας. Ως προς τις μερίδες burger και σουβλάκι πλημμελώς υπολογίστηκε βάρος για το σουβλάκι σε 100 γρ., ενώ κατά κανόνα ζυγίζει 150 γρ. και ως προς το burger το πραγματικό βάρος ήταν 400γρ. ανά μερίδα. Τέλος επικαλείται καταστροφή προϊόντων λόγω της κακοκαιρίας που έπληξε τη περιοχή το έτος αυτό συνυποβάλλοντας αντίγραφο της με αρ. ....2019 αίτησης προς το Δήμο Κασσάνδρας και τα καταστραμμένα είδη πρέπει να αφαιρεθούν από τις αγορές.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από .....2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ...., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αρ.....2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

**Επειδή, στο άρθρο 64 του 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».**

**Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.**

**Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζεται, ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 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 το άρθρο 27 του ΚΦΔ, ορίζεται, ότι:

«**Άρθρο 27.** Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«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.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) 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, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:**

«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 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 σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με θέμα: “Παροχή οδηγιών 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 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).  
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 προσφεύγων, 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 προσφεύγων 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.....»

#### **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.

**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 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. 7475/07.11.86 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπόμενος». 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 πάγια 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

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2019, σε βάρος της προσφεύγουσας επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ....πρόστιμο του άρθρου 58<sup>α</sup> του Ν. 4174/2013, με την υπ' αριθμό 1493/2019 πράξη του προϊσταμένου της.

Κατόπιν τούτου η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας πληρούσε τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και κατ' επέκταση και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), σύμφωνα με το

άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ:Β'88/27-1-2020) και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το φορολογικό προφίλ της προσφεύγουσας όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής της (αναψυκτήριο στο ..... ) και αξιολογώντας τα διαθέσιμα στοιχεία από τα λογιστικά αρχεία αυτής, ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μόνο για το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α ' 167/23-07-2013) και ειδικότερα της μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, που εγκρίθηκε με την από .....2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Τα έσοδα από την επιχείρηση της προσφεύγουσας, προέρχονται από την πώληση πρόχειρου φαγητού ( σουβλάκι, μπιφτέκι( burger), σαλάτες,φρουτοσαλάτες, κλπ) καθώς και αναψυκτικών, χυμών, μπύρας, κοκτέιλ, καφέδων, κλπ.

Από τον τιμοκατάλογο που προσκομίσθηκε στην φορολογική αρχή, προέκυψαν οι αναλυτικές τιμές πώλησης ανά είδος αγαθών.

Ωστόσο, από τη σύγκριση των τιμών του τιμοκαταλόγου και της αξίας των εκδοθέντων Α.Λ.Σ. διαπιστώθηκε ασυμφωνία μεταξύ τους.

Ενδεικτικά, ενώ στον τιμοκατάλογο αναγράφονταν τιμές πώλησης 1,50 ευρώ, 2,00 ευρώ, 2,50 ευρώ και 1,70 ευρώ για καφέδες, στις εκδοθείσες αποδείξεις αναγράφονται για τα ίδια είδη διαφορετικές αξίες, ήτοι 1,00 ευρώ (σε ποσοστό 3,7%) 3 ευρώ (σε ποσοστό 2,3%), 3,50 ευρώ (σε ποσοστό 0,7%), 4 ευρώ (σε ποσοστό 20,3%), 4,50 ευρώ (σε ποσοστό 58,1%), 5,00 ευρώ (σε ποσοστό 14,7%).

Για το είδος «φρουτοσαλάτα» στον τιμοκατάλογο αναγράφεται ως τιμή πώλησης 4,00 ευρώ. και στις εκδοθείσες αποδείξεις αναγράφεται για το ίδιο είδος διαφορετικές αξίες, ήτοι 7,00 ευρώ (σε ποσοστό 18,2%), 8,00 ευρώ (σε ποσοστό 63,6%), 8,50 ευρώ (σε ποσοστό 9,1%) και 10,00 ευρώ (σε ποσοστό 9,1%).

Στα αλκοολούχα ποτά, μπύρες, ποτά, κλπ οι δηλωθείσες τιμές πώλησης αυτών ήταν 2,00, 2,50 και 3,00 ευρώ για τις μπύρες, 4,00 ευρώ για τα ποτά, 5,00 ευρώ για τα ποτά σπέσιαλ και 6,00 ευρώ για τα premium ποτά. Αντίθετα στις αποδείξεις αναγράφονται πωληθέντα ποτά προς 0,50 ευρώ (σε ποσοστό 0,1%), προς 3,00 ευρώ (σε ποσοστό 0,2%), προς 4,00 ευρώ (σε ποσοστό 0,0%), προς 5,00 ευρώ (σε ποσοστό 19,7%), προς 5,50 ευρώ (σε ποσοστό 15,2%), προς 6,00 ευρώ (σε ποσοστό 4,0%), προς 6,50 ευρώ (σε ποσοστό 20,6%), προς 7,00 ευρώ (σε ποσοστό 1,4%), προς 8,00 ευρώ (σε ποσοστό 5,7%), προς 9,00 ευρώ (σε ποσοστό 0,7%), προς 10,00

ευρώ (σε ποσοστό 27,3%), προς 12,00 ευρώ (σε ποσοστό 4,8%), προς 14,00 ευρώ (σε ποσοστό 0,01%) και προς 30,00 ευρώ (σε ποσοστό 0,1%). Στις φιάλες, είτε κρασιού ή αλκοόλ οι δηλωθείσες τιμές πώλησης κυμαίνονται από 13 έως 17,50 ευρώ για τα κρασιά και από 40,00 έως 60,00 ευρώ για τα αλκοολούχα ποτά.

Στις εκδοθείσες αποδείξεις το είδος φιάλες είχε τιμολογηθεί προς 4,00 ευρώ (σε ποσοστό 1,2%), προς 6,50 ευρώ (σε ποσοστό 1,2%), προς 26,00 ευρώ (σε ποσοστό 3,5%), προς 27,00 ευρώ (σε ποσοστό 5,8%), προς 28,00 ευρώ (σε ποσοστό 20,9%), προς 35,00 ευρώ (σε ποσοστό 3,5%), προς 40,00 ευρώ (σε ποσοστό 4,7%), προς 80,00 ευρώ (σε ποσοστό 54,74%), προς 120,00 ευρώ (σε ποσοστό 3,5%) και προς 150,00 ευρώ (σε ποσοστό 1,2%).

Παρόμοιες διαφορές παρατηρούνται σε όλα τα είδη που πωλεί η επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή δέχτηκε ως πραγματικές τιμές αυτές που αναγράφονται στις εκδοθείσες αποδείξεις καθώς και στον τιμοκατάλογο που βρέθηκε αναρτημένος στο διαδίκτυο με τις ίδιες αξίες. (καθώς ο εκάστοτε πελάτης εκλαμβάνει ως δεσμευτικές τις αξίες που αναγράφονται στον τιμοκατάλογο και βάσει αυτών εκδίδονται οι αποδείξεις).

Η επιχείρηση της προσφεύγουσας, παράγει ομοειδή προϊόντα (φαγητά), τα οποία έχουν σταθερή σχέση με τις πρώτες ύλες που αγοράζονται και χρησιμοποιούνται (κρέατα, λαχανικά κτλ). Εφόσον μπορούσε να προσδιοριστεί η ποσότητα του κάθε παραγόμενου προϊόντος και ήταν γνωστή η τιμή ανά μονάδα πώλησης μπορούσαν να υπολογιστούν και τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2019, από την πώληση φαγητού και από την πώληση ποτών-αναψυκτικών-καφέδων κλπ. Επίσης, σημαντική παράμετρο για την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου αποτελεί και το γεγονός ότι τα είδη των παραγόμενων προϊόντων είναι συγκεκριμένα και σχετικά περιορισμένα σε αριθμό, σύμφωνα με το μενού της επιχείρησης, ενώ οι τιμές των πωλούμενων προϊόντων ήταν σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου ελέγχου.

Εν συνεχεία η φορολογική αρχή με βάση τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα: α) από την πώληση πρόχειρου φαγητού (μπιφτέκια, σουβλάκι) βάσει των αγορών της επιχείρησης σε ψωμάκια, β) από την πώληση φρούτων, καφέδων, βάσει των εν λόγω αγορών της επιχείρησης και γ) από την πώληση ποτών (με αναγωγή των αγορασθεισών ποσοτήτων και ποτών / αναψυκτικών σε πωλήσεις, βάσει των τιμών πώλησης του τιμοκαταλόγου που ήταν αναρτημένος στο διαδίκτυο και της αξίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (ανά είδος), κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019 (όπως

αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελ. 1-31 της από .....2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ....), ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
	ΚΑΦΕΔΕΣ,ΤΣΑΙ, ΦΡΟΥΤΟΣΑΛΑΤΕΣ,κλπ	ΠΟΤΩΝ /ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ	
2019	272.054,96€	261.207,26€	533.262,22€

Διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων φορολογικού έτους 2019 ( δήλωσης -ελέγχου)

	ΣΥΝΟΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
2019	281.471,26€,	533.262,22€	251.790,96€

Επειδή, η φορολογική αρχή, για τον ορθό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, της προσφεύγουσας έλαβε υπόψη τα κάτωθι:

α) Το γεγονός ότι πρόκειται για νέα επιχείρηση με έναρξη εργασιών το έτος 2018 και πραγματοποίησε πωλήσεις για πρώτη φορά το έτος 2019.

β) Τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2019

γ) Το ότι δεν διενεργούσε απογραφή στο τέλος του έτους, άρα δεν υπήρχαν αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης, οπότε όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών και εμπορευμάτων τεκμαίρεται ότι αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.

δ) Τις τιμές του αναρτημένου τιμοκαταλόγου της προσφεύγουσας στο διαδίκτυο, που συμφωνούσαν με τις αξίες των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και τις πληροφορίες που έδωσε για τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του (φύρα, αλλοιώσεις, τις ποσότητες ανά μερίδα).

ε) Το βάρος ή την ποσότητα του κάθε προσφερόμενου είδους που αναγραφόταν στον προαναφερθέντα τιμοκατάλογο.

Γενικά η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ευνοϊκότερα για την επιχείρηση δεδομένα με σκοπό τα αποτελέσματα που προσδιόρισε να είναι βέβαια και αδιαμφισβήτητα.

Με βάση τα παραπάνω, υπολογίστηκαν για το έτος 2019 τα τελικώς παραγόμενα προϊόντα σύμφωνα με τις ποσότητες των αγοραζόμενων πρώτων υλών και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των προϊόντων (φαγητών) αλλά και των εμπορευμάτων (ποτών, αναψυκτικών) κατ' επέκταση οίφορολογητέες εκροές.

Οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 σε 533.262,22€.

<b>Φορολογικό έτος 2019</b>	
Εκροές βάσει Δήλωσης (από επιχειρηματική δραστηριότητα)	281.471,26
Λοιπές Πράξεις λήπτη	287,91
<b>Συνολικές Εκροές βάσει Δήλωσης (Α)</b>	<b>281.759,17</b>
<b>Συνολικές Εκροές βάσει ελέγχου(Β)</b>	<b>533.262,22€.</b>
<b>Διαφορά (Α) - (Β)</b>	<b>251.503,05€</b>

Ακολούθως στην προσφεύγουσα εστάλη το με αρ. ....2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Προσδιορισμού ΦΠΑ, στο οποίο αυτή ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αρ. πρωτ. ....2022, υπόμνημα με τις απόψεις της.

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το έτος 2019 (ως πρώτο έτος λειτουργίας της επιχείρησης) προέβαινε συχνά σε εκπτώσεις επί του τιμοκαταλόγου είτε επί της τιμής είτε με τη μορφή κεράσματος «1+1», σε ποσοστό 20% των πελατών της προκειμένου να τους προσελκύσει.

Η φορολογική αρχή δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας καθώς δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι υιοθέτησε τιαύτη πολιτική. (προσφοράς-κεράσματος). Ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκαν σχετικά στοιχεία (όπως αποδείξεις αυτοπαράδοσης) προς απόδειξη των ισχυρισμών της περί ανάλωσης και διάθεσης εμπορευμάτων άνευ τιμήματος.

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα έσοδά της αδικαιολογήτως προσδιορίστηκαν υπεραυξημένα καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη από την φορολογική αρχή, οι φυσικές φθορές των προϊόντων (αρτιδίων, φρούτων, καφέδων κ.λ.π.).



Ωστόσο από την από .....2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟ.Υ. .... (σελ. 23-29) προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δέχτηκε εν μέρει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ως προς τα ποσοστά φύρας, που έθεσε με το υπόμνημά της, επειδή όπως υποστήριξε η προσφεύγουσα ήταν νεοσύστατη επιχείρηση, υπήρχε φυσική φθορά προϊόντων (υγρασίας), και κατανάλωση (ποτών, καφέδων) από το προσωπικό της, και προσδιόρισε το ποσοστό φύρας στις μπίρες και στους καφέδες σε 20%, στα ψωμάκια (μπαγκέτες) σε 40%, στα αναψυκτικά, χυμούς σε 70%, στα φρούτα σε 40% στις σαλάτες σε 70%, στις τηγανητές πατάτες σε 80%, στα νάτσος (συνοδευτικά ποτών) σε 50%, και στο σουβλάκι σε 35%, burger 30%, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελ. 23 έως 29 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

**Σε κάθε περίπτωση**, τα ποσοστά φύρας που εφάρμοσε ο έλεγχος είναι κατά πολύ μεγαλύτερα και από αυτά που έχουν κριθεί ως εύλογα από την Υπηρεσία μας στις αποφάσεις της για παρόμοιες επιχειρήσεις.

Επειδή, τέλος η προσφεύγουσα επικαλείται καταστροφή προϊόντων λόγω της κακοκαιρίας που έπληξε τη περιοχή στις ...2019 συνυποβάλλοντας αντίγραφο της με αρ. ....2019 αίτησης που κατέθεσε στο Δήμο .... απ' όπου προκύπτει η ποσότητα καταστροφής κάθε προϊόντος που πρέπει να αφαιρεθεί από τις αγορές.

Η φορολογική αρχή συνεκτίμησε την εν λόγω καταστροφή κατά την εξαγωγή των αποτελεσμάτων ελέγχου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία .....2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2018 & 2019, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, ως αβάσιμοι.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ....2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:**

α) Η με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	ποσό
Διαφορά φόρου	<b>0,00€</b>
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	<b>0,00€</b>

β) Η με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	ποσό
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	<b>237.368,89€</b>
Διαφορά φόρου	<b>99.816,00€</b>
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	<b>49.908,00€</b>
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	<b>20.051,91€</b>
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	<b>169.775,91€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

γ) Η με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 -31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	ποσό
Διαφορά φόρου	<b>0,00€</b>
Σύνολο φόρου για καταβολή	<b>0,00€</b>

δ) Η με αριθμό .....**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 -31.12.2019** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	ποσό
Διαφορά φόρου	<b>31.815,99€</b>
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	<b>15.908,00€</b>

Σύνολο φόρου για καταβολή	<b>47.723,99€</b>
---------------------------	-------------------

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**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