



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-05-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Αριθμός απόφασης: 1151

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, με έδρα τον κατά: α) της υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και β) της υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 του ίδιου Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 5.376,57€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 2.688,29€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 367,11€, ήτοι συνολικό ποσό **8.431,97€**.

Με την υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 2.473,00€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 1.236,50€, ήτοι συνολικό ποσό **3.709,50€**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της υπ' αριθμ./**16-05-2022** απόφασης της υπηρεσίας μας για επανάληψη της διαδικασίας λόγω τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου να δοθεί έγγραφη έγκριση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής με την σύμφωνη γνώμη του τμηματάρχη ελέγχου και εισήγηση του ελεγκτή για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Βάσει της με αριθμό/**13-09-2022** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία - σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος.

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το υπό κρίση έτος 2015 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα μετά από εισήγηση του ελεγκτή και την υπ' αριθ./**03-09-2022** Απόφαση του ίδιου Προϊσταμένου, την μέθοδο Σχέσης Τιμής Πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου και με την ολοκλήρωση των ειδικών ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και εν συνεχεία τα καθαρά κέρδη από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας για το κρινόμενο έτος, ομοίως δε και με την ίδια τεχνική προέβη σε προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

1. Ο έλεγχος όφειλε να προσδιορίσει τα πωληθέντα είδη, το απόθεμα με σαφή και

αξιόπιστο τρόπο.

2. Η συγκεκριμένη μέθοδος δεν έπρεπε να χρησιμοποιηθεί αφού διαθέτει και άλλα είδη παντοπωλείου.
3. Λανθασμένος υπολογισμός φύρας σε ποσοστό 10% στα σουβλάκια χωρίς επαρκή, σαφή αιτιολογία.
4. Οι πράξεις υπόκεινται σε παραγραφή.
5. Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ - μη αναγραφή αναλυτικά του είδους των φορολογητέων εκροών με βάση την επιλεγμένη έμμεση τεχνική ελέγχου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ΚΦΔ: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ...,β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επομένως, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν παρήλθε το δικαίωμα του ελέγχου να εκδώσει νέες πράξεις εντός έτους από την από 16-05-2022 απόφαση της υπηρεσίας μας και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν παραγραφεί, απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΕΜΠΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται, ότι:

..3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 της ΠΟΛ 1008/20-01-2020: «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, τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις έμμεσες μεθόδους του άρθρου 27 του ΚΦΔ και του άρθρου 28 ν. 4172/2013 και προέκυψε συνολική διαφορά εσόδων ποσού 32.920,54€ εκ των οποίων **10.244,12€** αφορούσαν πωλήσεις με Φ.Π.Α. για το έτος 2015. Οι προαναφερόμενες διαφορές και αυτές που προέκυψαν από την μετατόπιση των συντελεστών ΦΠΑ και του ελέγχου επιμερισμού του φόρου των κοινών εισροών (prorata) επιμερίστηκαν αναλογικά στους συντελεστές Φ.Π.Α. των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών όπως αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν αναγράφεται αναλυτικά ανά είδος ο υπολογισμός των φορολογητέων εκροών χωρίς επαρκή αιτιολογία, απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΛΟΙΠΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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, οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ ορίζουν, 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 τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις και να προσδιοριστεί το εισόδημα της προσφεύγουσας με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθώς διαπιστώθηκε ότι δεν δήλωσε αποπληρωμές δανείων ύψους 10.943,68€ και δεν επαρκούν τα δηλωθέντα εισοδήματά της να καλύψουν τις πραγματικές της δαπάνες διαβίωσης. Κατόπιν τούτων ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ) η οποία επιλέχθηκε ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

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 ΚΦΔ (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..

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 ΚΦΔ, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28

του
6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, 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 ΚΦΔ 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 ΚΦΔ.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ, 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 ΚΦΔ.

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 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..»

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “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 ΚΦΔ»

«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 ΚΦΔ.

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 εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των

μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλούμενων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου....»

Επειδή, σύμφωνα με τις με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ ο έλεγχος προέβη στις κάτωθι ενέργειες:

Προσδιόρισε τα βασικά πωλούμενα είδη – προϊόντα της επιχείρησης όπως αποτυπώνονται στους συνημμένους στις εκθέσεις πίνακες και τα ομαδοποίησε σε είδη εστίασης (σουβλάκια), είδη αρτοποιίας (τυρόπιτες, μπουγάτσες, κουλούρια κλπ) και καφέδες, αναψυκτικά εμφιαλωμένα νερά και ποτά.

Για κάθε πωλούμενο προϊόν, ζήτησε με το με αρ. πρ./21-09-2021 έγγραφο τις τιμές πώλησης των ειδών για το υπό κρίση φορολογικό έτος και η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ./20-10-2021 έγγραφό της προσκόμισε σχετικό τιμοκατάλογο.

Ο έλεγχος αποδέχτηκε τα ποσοστά φύρας που διατύπωσε η προσφεύγουσα ήτοι 15% στα σφολιατοειδή, 10% στους καφέδες και μείωσε το ποσοστό φύρας στα σουβλάκια από 20% σε 10%.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τις αγορασθείσες ποσότητες των προϊόντων της βάσει των τιμολογίων αγοράς και καταχωρήσεων στα βιβλία. Προσδιόρισε τις ποσότητες των αγορασθεισών προϊόντων σε τεμάχια για τα κατόπιν επικοινωνίας με τον προμηθευτή του. Μετά από προσαρμογή των αγορών και την αφαίρεση της φύρας (όπου λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία που δήλωσε ο φορολογούμενος με το με αρ. πρ./20-10-2021 απαντητικό σημείωμα), προέκυψε η καθαρή αξία των πωλούμενων ειδών στην έδρα και στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας στο οποίο διενεργούνταν και πωλήσεις καπνικών προϊόντων, τηλεκαρτών και ειδών παντοπωλείου, ρουχισμού όπως αναφέρεται και αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος.

Καθώς από τον φορολογούμενο δεν είχε δηλωθεί διαφορά αποθεμάτων (αρχή-τέλους χρήσης) ούτε προέκυψε τέτοια, ο έλεγχος θεώρησε πως για τα περισσότερα προϊόντα ό,τι είχε αγορασθεί μέσα στην κάθε ελεγχόμενη περίοδο είχε καταναλωθεί. Τούτο είναι φυσικό σε μία επιχείρηση όπου υπάρχει συνεχής προμήθεια μέσα στην εκάστοτε χρήση και δεν προκύπτει ανάγκη ή έκτακτα γεγονότα που να απαιτούν την αγορά μεγάλων ποσοτήτων εμπορευμάτων στο τέλος μίας χρήσης. Άλλωστε όπως αναφέρει και η προσφεύγουσα στην προσφυγή της: «*Η επιχείρησή μου δεν διενεργεί απογραφή*» και σύμφωνα με την έκθεση απόψεων: «*η ελεγχόμενη επιχείρηση πραγματοποιεί συνεχόμενες αγορές σε μικρά χρονικά διαστήματα που σημαίνει ότι τα εμπορεύματα παραμένουν για μικρό χρονικό διάστημα στην επιχείρηση και δεν δικαιολογείται η δημιουργία αποθέματος, ειδικά στα προϊόντα σουβλάκια και στα είδη αρτοποιίας (τυρόπιτες, μπουγάτσες, κουλούρια κ.τ.λ.).* Ως προς τα σουβλάκια αναφέρεται ότι: «*Από τις ημερομηνίες της πρώτης και της τελευταίας αγοράς καθώς και από τις ενδιάμεσες αγορές προκύπτει ότι οι ποσότητες που αγοράστηκαν με τα παραπάνω τιμολόγια πουλήθηκαν μέσα στο ελεγχόμενο έτος*», ως προς τον καφέ: «*Ο έλεγχος επίσης δεν δικαιολόγησε δημιουργία αποθέματος στο παραπάνω είδος καθώς η περιοδικότητα αγοράς ήταν πολύ μικρή ειδικά στον δωδέκατο μήνα του ελεγχόμενου έτους που σημαίνει ότι πριν από την κάθε αγορά είχε πουληθεί η προηγούμενη ποσότητα*» ως προς τα ποτά: «*Σε αυτό το είδος ο έλεγχος δικαιολόγησε δημιουργία αποθέματος μόνο από τις τελευταίες αγορές στον δωδέκατο μήνα*» ως προς τα είδη αρτοποιίας: «*Ο έλεγχος δεν δικαιολόγησε την δημιουργία*

αποθέματος στα παραπάνω προϊόντα καθώς αγοράζονται μικρές ποσότητες και ο έλεγχος κρίνει ότι πωλούνταν στο ελεγχόμενο έτος» ως προς τα είδη καπνού: «Στο παραπάνω είδος ο έλεγχος δικαιολόγησε δημιουργία αποθέματος μόνο από τις τελευταίες αγορές από κάθε προμηθευτή» και ως προς τα είδη παντοπωλείου: «Τα ακαθάριστα έσοδα του παντοπωλείου ο έλεγχος τα προσδιορίζει αφού έλαβε υπόψη σαν απόθεμα τέλους χρήσης 20%».

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν προσδιόρισε τα πωληθέντα είδη και δεν προσδιόρισε το απόθεμα με αξιόπιστο τρόπο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα εφαρμόστηκε η ανωτέρω συγκεκριμένη μέθοδος για τη διενέργεια του ελέγχου καθόσον διαθέτει και άλλα είδη παντοπωλείου, που δεν μπορούν να ομαδοποιηθούν διότι δεν έχουν συντελεστή μικτού κέρδους 4%, δεν προσκομίζει άλλο τυχόν προσφορότερο συγκριτικό στοιχείο για να αποδείξει το αντίθετο.

Στην έκθεση ελέγχου αντίθετα αναφέρεται: «ο έλεγχος κρίνει ότι λόγω της χρόνιας εμπειρίας της ελεγχόμενης στο επάγγελμα δεν δικαιολογείται φύρα πάνω από 10%». Επιπλέον ο έλεγχος δέχτηκε ποσοστό φύρας 15% στα σφολιατοειδή τα οποία παραλαμβάνονται προπαρασκευασμένα και δεν μπορεί να δεχτεί ποσοστό 20% για τα σουβλάκια τα οποία ψήνονται και καταναλώνονται άμεσα κατά παραγγελία» και «ο έλεγχος κατά επειδική κρίση προσδιόρισε όλες τις πωλήσεις του παντοπωλείου με τον μικρότερο συντελεστή μεικτού κέρδους (4%) που ισχύει για τα συγκεκριμένα προϊόντα.». Επομένως λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, οι από 13-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ,και την επικύρωση:

Α) Της υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και

Β) της υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/13-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015

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

Διαφορά φόρου	2.688,29€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	367,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.431,97€

2. Η με αριθμό/13-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2015

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	2.473,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	1.236,50€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.709,50 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.