



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 29/05/2023
Αριθμ. Αποφ.: 1103

**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 **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης επιχείρησης «. Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.:, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα με παροχή σερβιρίσματος» με έδρα την, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ. **α)../28-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **β)../28-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και **γ)../28-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης 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 **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... **Ο.Ε.**» 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 **.../28-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, μειώθηκε η φορολογική ζημία του έτους κατά 94.217,83€ (από 147.025,56€ σε 52.807,73€).
- Με την με αριθμό **.../28-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 20.560,77€, πλέον προστίμου ανακριβείας ποσού 10.280,39€, ήτοι **συνολικό ποσό 30.841,16€**.
- Με την με αριθμό **...../28-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο 100,00€ φορολογικού έτους 2016, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 28-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος που διενήργησε το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα ομόρρυθμη επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./...../10-08-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ./20-09-2022 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018, καθώς και το υπ' αριθμ./20-09-2022 αίτημα χορήγησης αντιγράφων των φορολογικών αρχείων και το υπ' αριθμ./06-10-2022 αίτημα προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 από τις οποίες στη φορολογία εισοδήματος δεν προέκυψαν διαφορές. Ωστόσο, από την εξαγωγή των αρχείων txt του ως άνω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. διαπιστώθηκε ότι έλειπαν τα αρχεία από 1-1-2016 έως 13-09-2016 και από 22-12-2017 έως 31-12-2017, ενώ για τα υπόλοιπα χρονικά διαστήματα των ελεγχόμενων χρήσεων προσκομίστηκαν μόνο τα αρχεία a.txt & b.txt. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι στα προσκομισθέντα σε φυσική μορφή αποκόμματα των «Ζ» δεν αναγράφονταν τα προοδευτικά σύνολα πωλήσεων και Φ.Π.Α.. Επίσης, βρέθηκαν «διπλά Ζ» ως εξής:

Αρ. Ζ / Ημ/νία	Ώρα	Κινήσεις	Συνολική Αξία	Ώρα	Κινήσεις	Ποσό	Διαφορά (8) = (7)-(4)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(7)-(4)
.../31.7.2016	2:21:11	128	965,70	2:24:41	200	1.860,90	895,20
.../6.8.2016	2:00:38	39	337,30	2:00:55	89	723,50	386,20
.../7.8.2016	2:05:23	37	310,70	2:05:29	103	895,20	584,50
.../8.8.2016	1:54:30	46	374,20	11:24:31	122	1.042,70	668,50
.../9.8.2016	2:30:16	68	409,60	2:30:16	111	795,30	385,70
../10.8.2016	2:00:12	42	336,90	2:00:32	102	846,90	510,00
.../11.8.2016	2:24:42	84	566,20	2:24:48	121	866,20	300,00
.../12.8.2016	2:26:40	76	517,30	2:26:45	118	938,10	420,80

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τη μέθοδο της «σχέσης

τιμή προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών», λαμβάνοντας υπόψη, τα είδη «πίτα» και «αρτίδιο», τα οποία αποτελούν α' ύλη για την παρασκευή βασικών προϊόντων (burger, κρέας, πίτα, προτεινόμενα, μερίδα, hot-dog και τυλιχτό), που αντιστοιχούν στο 82,1% του συνόλου των πωλήσεων κατά το 2016 και στο 82,40% του συνόλου των πωλήσεων κατά το 2017. Αντίστοιχα, προσδιόρισε το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση ποτών, βάσει του όγκου αγορών στα ποτά και του τιμοκαταλόγου κάθε χρήσης.

Τα αποτελέσματα των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική επιλέχθηκαν ως μεγαλύτερα σε σύγκριση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και βάσει αυτών συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση το υπ' αριθμ. .../08-12-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις, επί του οποίου η τελευταία υπέβαλε το υπ' αριθμ./27-12-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς της, τους οποίους απέρριψε η φορολογική αρχή και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/27-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί προσδιορισμού των εισοδημάτων της εταιρείας τους με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

i. Εσφαλμένη αιτιολογία. Υπέρβαση, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Στην Πολ.1050 ορίζεται ότι θα πρέπει να εκδοθεί αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Από πουθενά δεν προκύπτει ότι τηρήθηκε η ως άνω διαδικασία.

ii. Εσφαλμένη και ανατιολόγητη, νόμω και ουσία αβάσιμη, η κρίση του ελέγχου περί της συνδρομής προϋπόθεσης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και περί της επιλογής της συγκεκριμένης τεχνικής. Δεν στοιχειοθετείται επαρκώς, ούτε και αιτιολογείται η προσφυγή στις έμμεσες, όπως προβλέπει ο νόμος. Δεν κατονομάζει ο έλεγχος ποια προϋπόθεση συντρέχει, η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. επιτρέπει τον προσδιορισμό του εισοδήματος και μόνο. Εσφαλμένη η εφαρμογή της μεθόδου.

iii. Άστοχη η επιλογή της συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής ελέγχου, που δεν ενδείκνυται στην περίπτωση της. Η επιχείρησή τους είναι εστιατόριο που πουλάει σε «πακέτο» και διενεργεί «delivery» σε είδη με βάση το κρέας. Δεν υποχρεούται σε απόθεμα, άρα το απόθεμα δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Δεν υφίσταται σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής.

iv. Ως προς τα σφάλματα κατά την εφαρμογή της μεθόδου. Εσφαλμένος ο υπολογισμός της φύρας στο 25%. Θα έπρεπε να είναι στο 30-35%, καθώς δεν μπορεί να προβλεφθεί με ακρίβεια η ζήτηση, με συνέπεια να πετάγονται ποσότητες τροφίμων, όπως επίσης, να γίνονται λάθη στις παραγγελίες. Φύρα υπάρχει από τη μετατροπή παγωμένου προϊόντος σε ωμό, από τη μετατροπή ωμού σε μαγειρεμένο, με αποτέλεσμα η φύρα να φτάνει στο 40%. Ως προς τα ποτά εσφαλμένα θεωρείται ότι το σύνολο των αγορών μετατράπηκαν σε πωλήσεις. Ατελέσφορη η επιλογή της μεθόδου. Δεν εξηγήθηκε για ποιο λόγο επιλέχθηκαν και θεωρούνται αντιπροσωπευτικά τα χρονικά διαστήματα 01/04-30/06/2016 & 1/10-21/12/2017, με συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις να είναι αβάσιμες και ατεκμηρίωτες. Ο έλεγχος αφού καταλήγει στη μέση τιμή πώλησης των ειδών που περιέχουν κρέας, κατόπιν πολλαπλασιάζει αυτή την τιμή με κάθε ένα αγορασθέν (το οποίο άστοχα εξισώνει με πωληθέν) αρτίδιο (ψωμί, πίτα κλπ). Ωστόσο, κάθε αγορασμένο ψωμάκι δεν πωλείται κατ' ανάγκη ως κύριο προϊόν με περιεχόμενο το κρέας, επομένως, δεν μπορεί να συσχετιστεί με νόμιμο και ασφαλή τρόπο με τον υπολογισμό της τιμής πώλησης του κρέατος. Για παράδειγμα, το ψωμί συνοδεύει ως κουβέρ κάθε παραγγελία μερίδας ορεκτικού. Επίσης, χρησιμοποιείται στο τoστ που δεν περιλαμβάνει κρέας εξ' ορισμού. Συνεπώς, κάθε αγορασμένο ψωμί δεν αποτελεί μερίδα ή πάντως πωλούμενο προϊόν με περιεχόμενο το κρέας. Ο υπολογισμός όλων των προϊόντων με τη μέση τιμή πώλησης των προϊόντων που έχουν βάση το κρέας, είναι εντελώς λανθασμένος και καταλήγει σε άστοχα συμπεράσματα. Η κατηγορία «έσοδα από λοιπές κατηγορίες» στη σελ. 16 της έκθεσης ελέγχου δεν επεξηγείται περαιτέρω, ώστε να είναι σε θέση να ελέγξουν την ορθότητα των συμπερασμάτων για να αντικρούσουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

2. Μη νόμιμος ο τρόπος διενέργειας της αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της εταιρείας τους για το φορολογικό έτος 2017. Ενώ, στο φορολογικό έτος 2016, ο έλεγχος μείωσε τη δηλωθείσα ζημία από 147.025,56€ σε 52.807,73€, στη συνέχεια, όταν προσδιόρισε το

αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2017 εσφαλμένα και παρανόμως παρέλειψε να συνυπολογίσει τη ζημία της προηγούμενης χρήσης, στην οποία ο ίδιος ο έλεγχος κατέληξε. Από το προσδιορισθέν κέρδος των 70.899,22€ θα πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό της ζημίας προηγούμενης χρήσης ύψους 52.807,73€, καθώς, βάσει της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έτους 2016, τα αποτελέσματα αναμορφώθηκαν και κατέληξαν σε ζημία, ενώ για πρώτη φορά κερδοφόρα ήταν η χρήση 2017. (Απόφαση αρ. πρωτ./12-11-2015, Πολ.1052/2007, Πολ.1088/2016 & ΔΕΔ Θ11/2021).

3. Έλλειψη αιτιολογίας – αοριστία των καταλογιζόμενων σε βάρος τους με τις προσβαλλόμενες πράξεις.
4. Το πόρισμα του ελέγχου και ο σε βάρος τους καταλογισμός προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.** 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, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με 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, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.:** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **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 Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ.:** «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του **Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της **παρ.3 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.** 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 ενδεδειγμένων 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, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

«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**.

.....
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.**

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. γ` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

[...]

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, η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη τηρεί απλογραφικά βιβλία. Η φορολογική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα

επιχείρηση το υπ' αριθμ./20-09-2022 αίτημα χορήγησης αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων και το υπ' αριθμ./06-10-2022 αίτημα προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα φορολογικά της αρχεία, αλλά **δεν προσκόμισε κανένα από τα ηλεκτρονικά αρχεία txt από τον Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.** με αριθμό μητρώου από 01-01-2016 ως 13-09-2016 και από 22-12-2017 έως 31-12-2017. Επίσης, στα προσκομισθέντα σε φυσική μορφή «Ζ» δεν αναγράφονταν τα προοδευτικά σύνολα πωλήσεων και Φ.Π.Α., ενώ διαπιστώθηκε και η ύπαρξη διπλών «Ζ», εκ των οποίων δείγμα παρατίθεται ως εξής:

Αρ. Ζ / Ημ/νία	Ώρα	Κινήσεις	Συνολική Αξία	Ώρα	Κινήσεις	Ποσό	Διαφορά (8) = (7)-(4)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(7)-(4)
../31.7.2016	2:21:11	128	965,70	2:24:41	200	1.860,90	895,20
../6.8.2016	2:00:38	39	337,30	2:00:55	89	723,50	386,20
../7.8.2016	2:05:23	37	310,70	2:05:29	103	895,20	584,50
../8.8.2016	1:54:30	46	374,20	11:24:31	122	1.042,70	668,50
../9.8.2016	2:30:16	68	409,60	2:30:16	111	795,30	385,70
../10.8.2016	2:00:12	42	336,90	2:00:32	102	846,90	510,00
../11.8.2016	2:24:42	84	566,20	2:24:48	121	866,20	300,00
.../12.8.2016	2:26:40	76	517,30	2:26:45	118	938,10	420,80

Στο βιβλίο εσόδων – εξόδων καταχωρήθηκαν οι αξίες της στήλης (4). Παρατηρείται ότι το δεύτερο «Ζ» εκτυπώνεται μερικά δευτερόλεπτα αργότερα.

Κατόπιν των ανωτέρω, πληρείται η προϋπόθεση γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς δεν προσκομίστηκε το σύνολο των φορολογικών αρχείων και πιο συγκεκριμένα, δεν προσκομίστηκαν ηλεκτρονικά τα στοιχεία του φορολογικού μηχανισμού που αφορούν τις πωλήσεις για συγκεκριμένα διαστήματα και στα δύο ελεγχόμενα έτη.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2015/2020 σχετικά με την πλήρωση της α' προϋπόθεσης, η μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων των Φ.Η.Μ. (txt) θέτει σοβαρά ζητήματα αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος, καθώς δεν μπορεί να γίνει καμία ελεγκτική επαλήθευση ως προς την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των εκδιδόμενων από το φορολογικό μηχανισμό Α.Λ.Σ. σε σχέση με τις αναγραφόμενες πωλήσεις στα βιβλία και στις δηλώσεις του φορολογούμενου. Ως εκ τούτου, στην προκειμένη περίπτωση πληρείται και η προϋπόθεση α' της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.

Επιπλέον, η προσκόμιση των φυσικών αρχείων «Ζ» του φορολογικού μηχανισμού με ίδιο α/α την ίδια ημερομηνία με διαφορά δευτερολέπτων το ένα από το άλλο αποτελεί σοβαρή ένδειξη αναξιπιστίας των δεδομένων των πωλήσεων.

Κατόπιν αυτού, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής σχετικά με τη συνδρομή της προϋπόθεσης για προσφυγή στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «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, σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση: «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 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 εμπíπτουν 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 οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

Επειδή, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα Πολ. 1050/2014, στον πρώτο ισχυρισμό περ. ι, αποτελεί την κανονιστική εγκύκλιο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού των περιπτώσεων β', γ' και ε' του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (ανάλυση ρευστότητας, καθαρή θέση φορολογούμενου & ύψος τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά).

Επειδή, η μέθοδος της «σχέση όγκου συναλλαγών προς την τιμή πώλησης», όπως και η μέθοδος της «αρχής των αναλογιών» μπορούν να εφαρμοστούν σε οποιοδήποτε στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας, κατόπιν **έγκρισης** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (αρ.4 της Α.1008/2020).

Κατά συνέπεια, στην προκειμένη περίπτωση δεν προβλέπεται η έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατόπιν εισήγησης του ελεγκτή, αλλά αρκεί η έγκριση του και ως εκ τούτου δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

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 χ 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 χ 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 προκειμένη περίπτωση:

- Από τα δεδομένα των προσκομισθέντων «Ζ», όπου ανακεφαλαιώνονται οι πωλήσεις κάθε ημέρας, διαπιστώθηκε ότι αυτές αφορούν τις εξής κατηγορίες προϊόντων:

στο έτος 2016: BURGER, EXTRA, ΑΛΟΙΦΕΣ, ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ, ΚΑΒΑ, ΚΡΕΑΣ, ΠΙΤΑ, ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ, ΣΑΛΑΤΑ

στο έτος 2017: BURGER, EXTRA, ΑΛΟΙΦΕΣ, ΚΡΕΑΣ, ΜΕΡΙΔΑ, HOTDOG, ΠΙΤΑ, ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ, ΤΥΛΙΧΤΟ, ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ, ΚΑΒΑ και ΣΑΛΑΤΑ.

- Για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης τιμής προς τον όγκο συναλλαγών, ο έλεγχος, έλαβε υπόψη του στο έτος 2016 τα είδη: BURGER, ΚΡΕΑΣ, ΠΙΤΑ & ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ τα οποία αποτελούν ποσοστό 82,1% επί των συνολικών πωλήσεων και στο έτος 2017 τα είδη: BURGER, ΚΡΕΑΣ, ΜΕΡΙΔΑ, HOTDOG, ΠΙΤΑ, ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ & ΤΥΛΙΧΤΟ, τα οποία αποτελούν ποσοστό επί των συνολικών πωλήσεων 82,40%

Τα παραπάνω είδη έχουν ως συστατικό παραγωγής τους μία (1) πίτα ή ένα (1) αρτίδιο, ή αποτελούν πωλήσεις μεμονωμένης πίτας ή αρτιδίου, με ξεχωριστή χρέωση και περιγραφή «ΠΙΤΑ».

Κατά συνέπεια, η παραγωγή μίας μονάδας παραγόμενου προϊόντος (burger, κρέας, μερίδα κ.λ.π.) απαιτεί μία πίτα ή ένα αρτίδιο.

- Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη προμηθεύτηκε τις πίτες από έναν κύριο προμηθευτή και συγκεκριμένα από την επιχείρηση «... .. Α.Ε.» με Α.Φ.Μ.: και τα αρτάρια επίσης από έναν κύριο προμηθευτή, την επιχείρηση «.. .. Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, (υπήρχαν ελάχιστες αγορές από άλλον προμηθευτή που δεν λήφθηκαν υπόψη), ο έλεγχος από τα τιμολόγια αγοράς προσδιόρισε τις ποσότητες των διαφόρων ειδών πίτας και αρτιδίων που αγόρασε η προσφεύγουσα σε κάθε ένα από τα ελεγχόμενα έτη, ως εξής:

	2016	2017
Αγορές	Τεμάχια	
ΠΙΤΑ ΧΕΙΡ. 16	92.010	106.490
ΠΙΤΑ ΤΟΣΤ ΚΤΨ	26.010	30.650
ΠΙΤΑ TORTILLA	6.266	7.245
ΠΙΤΑ ΑΝΑΤΟΛΗΣ	5.750	5.655
ΠΙΤΑ SOFT ΟΛΙΚΗΣ	1.235	1.310
ΑΡΤΙΔΙΑ	14.505	8.801
ΨΩΜΑΚΙΑ ΣΤΡΟΓΓΥΛΑ ΜΕΓ	3.920	2.665
ΣΥΝΟΛΑ	149.696	162.816

Υπολογίζοντας «φύρα» για οποιοδήποτε λόγο, επί των ως άνω ποσοτήτων πίτας και αρτιδίων σε ποσοστό 25%, ο έλεγχος **προσδιόρισε τον αριθμό των πιτών & αρτιδίων που πούλησε** η προσφεύγουσα σε κάθε έτος, δεδομένου ότι στα συγκεκριμένα είδη δεν υπάρχουν αποθέματα, αφενός γιατί η προσφεύγουσα δεν υποχρεούται και δεν πραγματοποιεί απογραφή, αφετέρου γιατί τα εν λόγω είδη είναι ευπαθή προϊόντα και η πιθανή ύπαρξη αποθέματος στα τέλη του έτους είναι αμελητέα.

- Στη συνέχεια, ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή πώλησης των ως άνω προϊόντων, επέλεξε το διάστημα από 01/04/2016 έως 30/06/2016 και το διάστημα από 01/10/2017 έως 21/12/2017 και καταμέτρησε τις ποσότητες του κάθε είδους (αριθμός τεμαχίων) και τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από κάθε είδος. Αφού αφαίρεσε το Φ.Π.Α. εκροών, προσδιόρισε τη συνολική καθαρή αξία κάθε είδους. Στη συνέχεια, διαίρεσε τη συνολική καθαρή αξία των συγκεκριμένων ειδών με το συνολικό αριθμό των πωληθέντων μερίδων των ειδών αυτών και βρήκε τη μέση τιμή πώλησης, ως εξής:

		1.4.2016-30.6.2016		1.10.2017-21.12.2017		
Συνολική Αξία Πωλήσεων		52.023,53€		48.490,92€		
Καθαρή Αξία Πωλήσεων 13% (νερό)		153,90€		132,50€		
Καθαρή Αξία Πωλήσεων 23% (ως 5/16)		27.178,55€		0,00€		
Καθαρή Αξία Πωλήσεων 24%		14.854,74€		38.787,93€		
Συνολική Καθαρή Αξία Λιανικών Πωλ (1)		42.187,19€		38.920,43€		
Πωλήσεις ανά κατηγορία	Τεμ	Αξία Πώλησης	Καθαρή Αξία	Τεμ.	Αξία Πώλησης	Καθαρή Αξία
BURGER	1.068	2.323,00€	1.873,29€	494	1.687,60€	1.360,97€
ΚΡΕΑΣ	10.974	33.332,10€	26.880,73€	1.651	3.644,30€	2.938,95€
ΠΙΤΑ	5.161	2.329,00€	1.878,23€	1.642	1.062,80€	857,10€
ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ	1.149	4.949,40€	3.991,45€	1.033	4.754,10€	3.833,95€
ΜΕΡΙΔΑ				801	5.481,40€	4.420,48€
HOT DOG				35	74,90€	60,40€
ΤΥΛΙΧΤΟ				7.321	23.052,71€	18.590,90€
ΣΥΝΟΛΟ (2)	18.352		34.623,79€	12.977	39.757,81	32.062,75€
% επί Συν. Καθαρή Αξία Λιανικών Πωλήσεων (2) / (1) x 100			82.1%			82,40%
Μέση τιμή πώλησης (Καθ. Αξία/ τεμάχια) (3)			1,89€			2,47€

- Τέλος, πολλαπλασίασε τον αριθμό των πιτών και των αρτιδίων με τη μέση τιμή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, ως εξής:

ΣΥΝΟΛΑ πίτας & αρτιδίων	149.696	162.816
ΦΥΡΑ 25%	-37.424	-40.704
ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ (4)	112.272	122.112
<u>Αξία Ακαθάριστων Εσόδων από πίτα/άρτο (4) x (3)</u>	$(112.272 * 1,89€) =$ <u>212.194.08€</u>	$(122.112 * 2,47€) =$ <u>301.616.64</u>

- Σε ότι αφορά τα ποτά, ο έλεγχος, από τα τιμολόγια αγοράς προσδιόρισε τις ποσότητες κάθε είδους ποτού, ενώ από τον τιμοκατάλογο βρήκε την αξία πώλησης κάθε είδους ποτού. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν έκανε απογραφή, όλες οι αγορασθείσες ποσότητες ποτών θεωρείται ότι έχουν πουληθεί μέσα στη χρήση. Ωστόσο, ο έλεγχος αναγνώρισε «φύρα» στα ποτά σε ποσοστό 15%, ενώ στη μπύρα βαρέλι αναγνώρισε επιπλέον «φύρα» 5%. Κατόπιν αυτού, τα έσοδα από πωλήσεις ποτών διαμορφώθηκαν ως εξής:

		2016			2017		
ΕΙΔΟΣ		Τεμ.	Τιμή	Σύνολο Πωλήσεων	Τεμ.	Τιμή	Σύνολο Πωλήσεων
ΑΝΑ ΨΥΚ	Αναψυκτικά 330	18.318	1,20	21.981,60€	19592	1,20	23.510,40€
	Αναψυκτικά 500	5.120	1,40	7.168,00€	5856	1,40	8.198,40€

	Αναψυκτικά 1Λ	1.710	2,00	3.420,00€	2530	2,00	5.060,00€
	Αναψυκτικά 1,5Λ	1.626	0,93	1.512,18€	2059	0,93	1.914,70€
	Ice tea	0	0	0,00€	312	1,50	468,00€
KABA	Μπύρα 330	2784	1,50	4.176,00€	2780	1,50	4.170,00€
	Μπύρα 500	1988	2,50	4.970,00€	5460	2,50	13.650,00€
	Βαρέλι 20Λ	88		8.360,00€	109		10.355,00€
	Ρετσίνα 500	3539	2,50	8.847,50€	3388	2,50	8.470,00€
	Ρετσίνα 250	432	1,50	648,00€	602	1,50	903,00€
Αξία Πωλήσεων Αναψυκτικών – Ποτών 24%				62.383,28€			77.886,57€
Καθαρή Αξία Αναψυκτικών – Ποτών 24%				50.309,10€			62.811,75€
Μείον Φύρα 15%				7.546,37€			9.421,76€
Αξία Ακαθάριστων 24% - ΕΛΕΓΧΟΥ (1)				42.762,73€			53.389,99€
NEP A	Νερό 500	6984	0,50	3.492,00€	6.832	0,50	3.146,00€
	Νερό 1,5Λ	1480	1,00	1.480,00€	1.761	1,00	1.761,00€
Αξία Πωλήσεων Νερού 13%				4.972,00€			5.177,60€
Καθαρή Αξία Νερού 13%				4.400,00€			4.581,42€
Μείον Φύρα 15%				660,00€			687,21€
Αξία Ακαθάριστων Νερού 13% (2)				3.740,00€			3.894,21€
ΑΞΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΠΟΤΩΝ – ΕΛΕΓΧΟΥ (1) + (2)				46.502,37€			57.284,20

- Από τα φορολογικά αρχεία ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ποσοστό των πωλήσεων των κατηγοριών ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ και ΚΑΒΑ στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων ανέρχεται σε 8,5% στο έτος 2016 και σε 9,4% στο έτος 2017.
- Συνεπώς, το ποσοστό συμμετοχής των λοιπών πωληθέντων ειδών, για τα οποία ο έλεγχος **δεν προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό**, ανέρχεται σε :
έτος 2016 σε 9,4% (82,1% οι πωλήσεις των BURGER, ΚΡΕΑΣ, ΠΙΤΑ & ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ& 8,5% οι πωλήσεις ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ/ΠΟΤΑ) και στο
έτος 2017 σε 8,3% (82,4% οι πωλήσεις των BURGER, ΚΡΕΑΣ, ΜΕΡΙΔΑ, HOTDOG, ΠΙΤΑ, ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ& ΤΥΛΙΧΤΟ & 9,4% οι πωλήσεις ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ/ΠΟΤΑ). Επομένως, η αξία των ακαθάριστων εσόδων, βάσει των βιβλίων, που προέρχονται από τα λοιπά είδη ανέρχονται σε:

	2016	2017
Ακαθάριστα Έσοδα Δήλωσης	183.652,45	213.655,53
Ποσοστό επί Ακαθάριστων	9,4%	8,3%
Αξία Λοιπών Κατηγοριών Ελέγχου	17.263,33€	17.733,41

- κατόπιν αυτού, τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει της έμμεσης τεχνικής της σχέσης «τιμή προς όγκο συναλλαγών» διαμορφώνονται ως εξής:

	2016	2017
Λιανικές Πωλήσεις από Πίτα/άρτο	212.194,08€	301.616,64€
Λιανικές Πωλήσεις από Ποτά	46.502,37€	57.284,20€
Λιανικές Πωλήσεις Λοιπών	17.263,33€	17.733,41€
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	275.959,78€	376.634,25€

Πωλήσεις Χονδρικής	1.910,50€	1.118,32
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	277.870,28€	377.752,57€
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων Δήλωσης	183.652,45€	213.655,53€
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	94.217,83€	164.097,04€

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου προσδιορισμού του εισοδήματος είναι άστοχη, απρόσφορη και δεν ενδείκνυται στην περίπτωση της, καθώς το εστιατόριο πουλά σε πακέτο τα είδη με βάση το κρέας και επομένως δεν υφίσταται μία σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής και του παραγόμενου προϊόντος. Ωστόσο, το ύψος των πωλήσεων (ο αριθμός των μερίδων πώλησης των συγκεκριμένων ειδών) συνδέεται με συγκεκριμένη μονάδα προϊόντος (πίτα/αρτίδιο), αφού σε κάθε πώληση των παραπάνω μερίδων συμμετέχει - συμπεριλαμβάνεται και μία πίτα ή ένα αρτίδιο, ενώ στις περιπτώσεις που η πίτα ή το αρτίδιο πωλούνται χωριστά, στην απόδειξη λιανικών συναλλαγών «Ζ» εμφανίζεται το είδος «πίτα». Κατά συνέπεια, ο όγκος συναλλαγών (πωλήσεις) αυτών των ειδών μπορεί να προσδιοριστεί βάσει του αριθμού των αναλωθέντων μονάδων πίτας/αρτιδίου, αφού υπάρχει άμεση συσχέτιση των μονάδων μερίδας με τις μονάδες πίτας/αρτιδίου. Οι πωλήσεις δε της πίτας, ως αυτούσιο είδος δεν ξεπερνά σε καμία περίπτωση το 5% του συνολικού τζίρου κάθε περιόδου. Με δεδομένο το ως άνω ποσοστό των πιτών στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα, σε συνδυασμό με την αναγνώριση γενικής φύρας 25% επί των συνολικών πιτών και αρτιδίων, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι η φύρα του 25% υπερβαίνει τα ποσοστά επί του πραγματικού.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι κάθε πίτα/αρτίδιο συσχετίζεται με τις μερίδες πωλήσεων των ειδών BURGER, KPEΑΣ, ΜΕΡΙΔΑ, HOTDOG, ΠΙΤΑ, ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ& ΤΥΛΙΧΤΟ, καθώς οι πωλήσεις αυτών των ειδών περιλαμβάνουν την ύπαρξη κρέατος, ενώ στις αγορές της πίτας/αρτίδιο εμφανίζεται η αγορά των ειδών ΠΙΤΑ ΤΟΣΤ ΚΤΨ & ΠΙΤΑ TORTILLA, με τα οποία παρασκευάζονται είδη που δεν έχουν κρέας. Επίσης, η μέση τιμή πώλησης των παραπάνω ειδών που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, αφορά μερίδες που περιλαμβάνουν κρέας και επομένως είναι πιο ακριβές συγκριτικά με τις μερίδες που αφορούν είδη χωρίς κρέας και έχουν ως υλικό το ψωμί για τoστ ή τoρτίγια.

Επειδή, η φορολογική αρχή κατά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων, έλαβε υπόψη του πληροφορίες και στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση, χρησιμοποιώντας ως δείγμα το χρονικό διάστημα από 01/04/2016 έως 30/06/2016 & από 01/10/2017 έως 21/12/2017, καθώς αυτό βρισκόταν πιο κοντά στο μέσο όρο των πωλήσεων ανά είδος. Από τα προσκομισθέντα σε φυσική μορφή «Ζ» της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι στις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης δεν συμπεριλαμβάνονται είδη όπως «τοστ» ή «τορτίγια», τα οποία να πωλούνται με διαφορετική τιμή. Εάν η προσφεύγουσα πωλούσε και είδη (τοστ, τορτίγιας), εξέδιδε αποδείξεις κατατάσσοντάς τα στα υπόλοιπα είδη που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του όγκου συναλλαγών ή δεν εξέδιδε καθόλου αποδείξεις για τα συγκεκριμένα είδη και ως εκ τούτου δεν μπορεί να επικαλεστεί ούτε τιμή πώλησης χαμηλότερη, ούτε την εξαίρεση αυτών των αγορών του ψωμιού τόστ/τορτίγια από την α΄ύλη, βάσει της οποίας προσδιορίστηκε ο όγκος συναλλαγών.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τη μέση τιμή πώλησης των ειδών διαιρώντας τη συνολική καθαρή αξία πωλήσεων με τα συνολικά τεμάχια (34.623,79€/18.352τεμ. = 1,89€ στο έτος 2016 & 32.062,75€ / 12.977τεμ.= 2,47€ στο έτος 2017) προς όφελος του προσφεύγοντα, καθώς, στη μέση τιμή πώλησης η αξία κάθε τεμαχίου συμμετέχει με το ίδιο ποσοστό στη συνολική αξία των πωλήσεων, σε αντίθεση με τη μέση σταθμισμένη τιμή πώλησης, όπου η αξία της μερίδας κρέατος, για παράδειγμα, που είναι μεγαλύτερη της αξίας των λοιπών τεμαχίων, συμμετέχει σε μεγαλύτερο ποσοστό στις συνολικές πωλήσεις, καθώς έχει περισσότερα τεμάχια, γεγονός που συμπαρασύρει τη μέση σταθμισμένη τιμή πώλησης προς τα επάνω.

Τέλος, η φορολογική αρχή υπολόγισε «φύρα» 25% στην πίτα/αρτίδιο και 15% στα ποτά, ενώ στη μπύρα βαρέλι υπολόγισε επιπλέον φύρα 5%, ποσοστό υψηλό, καθώς η φύρα δεν αφορά κρέατα, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, αλλά ψωμί. Η δε επίκληση αποθέματος στα ποτά εκ μέρους της προσφεύγουσας είναι αναπόδεικτη, καθώς ο έλεγχος θεωρεί ότι το απόθεμα αρχής και τέλους χρήσης παραμένει σταθερό.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, από την από 28-12-2022 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος προκύπτει η πλήρης και σαφής αιτιολόγηση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί περί ελλιπούς αιτιολογίας και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στην παρ.1 του άρθ.27 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους*».

Επειδή, με την Πολ.1088/24-6-2016 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 27 του ν.4172/2013, ως εξής: **1.Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη** Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα: Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, των οποίων τα κέρδη θεωρούνται προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013, καθόσον αν και τα έσοδά τους αυτά χαρακτηρίζονται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί των εισοδημάτων αυτών διενεργείται παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. [...]

Χρόνος μεταφοράς ζημίας.

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημιές αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας

μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.

[...]

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994».

Επειδή περαιτέρω, η δήλωση της ζημίας εκάστου έτους αρκεί για να συμψηφιστεί με ενδεχόμενα κέρδη των επόμενων ετών, ενώ η παράλειψη δήλωσης της μεταφερόμενης ζημίας σε κάποιο από διαδοχικά ζημιόγωνα έτη δεν προκαλεί την απώλεια του δικαιώματος συμψηφισμού. (ΣΤΕ 3431/1997, Πολ. 1052/15-3-2007).

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/2994) όπως ίσχυε μέχρι και την 31-12-2013 προέβλεπε τη δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε σε μία διαχειριστική περίοδο, προκειμένου να συμψηφιστεί με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων (αρ.4 παρ.3), εφόσον η ζημία προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία. Κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται στον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεση τεχνική (Δ. Σταματόπουλος, Φορολογία Εισοδήματος, Γ' έκδοση 2020, εκδόσεις Forin, σελ. 679).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της υπ'αριθμ./2017 δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση παρουσίασε φορολογική ζημία χρήσης ύψους 147.025,56€, ενώ βάσει της υπ'αριθμ./2018 δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η προσφεύγουσα παρουσίασε ζημία ύψους 93.197,82€.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2016, ο έλεγχος με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής προσδιόρισε το αποτέλεσμα της χρήσης ως ζημία ύψους 52.807,73€ (μειώνοντας τη ζημία χρήσης κατά 94.217,83€) Περαιτέρω, στο φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής προσδιόρισε το αποτέλεσμα της χρήσης ως κέρδος ύψους 70.899,22€. Για τον ως άνω προσδιορισμό δεν έλαβε υπόψη τη ζημία χρήσης του προηγούμενου φορολογικού έτους, όπως προσδιορίστηκε με την εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανέγραψε στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος τη ζημία χρήσης των ελεγχόμενων ετών και ως μεταφερόμενη ζημία στο επόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, που ρητά ορίζουν ότι η **αναγνωριζόμενη ζημία είναι** αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης ή **αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού** με σκοπό το συμψηφισμό της στα επόμενα έτη, η ζημία που προσδιόρισε τη φορολογική αρχή στο έτος 2016, ύψους 52.807,73€ θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και να αναγνωρισθεί κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2017.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί αναγνώρισης της ζημίας του προηγούμενου φορολογικού έτους (2016) στον προσδιορισμό του αποτελέσματος του φορολογικού έτους 2017 γίνεται δεκτός και τα καθαρά κέρδη φορολογικού έτους 2017 θα τροποποιηθούν ως εξής: 70.899,22 – 52.807,73 = **18.091,49€**.

Επειδή, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται ως προς την 874/28-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **27-01-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης επιχείρησης «. **Ο.Ε**» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

1)Επί της υπ' αριθμ./28-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Φορολογική ζημία χρήσης που αναγνωρίζεται	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	52.807,73 €	52.807,73 €

2)Επί της υπ' αριθμ./28-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Υπ'αρ./28-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2017	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		70.899,22	18.091,49	18.091,49
ή ζημία	93.197,82			93.197,82
φόρος	πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό		20.560,77	5.246.53
Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Πρόστιμο άρ.58 Κ.Φ.Δ.		10.280,00	2.623.27	2.623,27
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.000,00	31.841,16	8.869,80	7.869,80

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

3)Επί της υπ' αριθμ./28-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	100,00 €	100,00 €

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.