



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/05/2023

Αριθμός απόφασης: 912

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 **12-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, με έδρα στη, κατά της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 και της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, 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. 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 **12-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά ΦΠΑ ποσού 12.127,63€, πλέον πρόστιμο του άρ.58/58Α ΚΦΔ ποσού 6.063,82€, **ήτοι** συνολικού ποσού **18.191,45€**.
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά ΦΠΑ ποσού 12.276,69€, πλέον πρόστιμο του άρ.58/58Α ΚΦΔ ποσού 6.138,34€, **ήτοι** συνολικού ποσού **18.415,03€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 20-12-2022 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «*υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου*». Δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εν συνεχεία αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, λόγω λήξης διάρκειας της

αρχικής εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας ΦΠΑ στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις διαχειριστικές χρήσεις 2016 – 2017.

Στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε προσδιορίστηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με χρήση **έμμεσων μεθόδων** και συγκεκριμένα με τη χρήση της έμμεσης τεχνικής **της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών**. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες μεθόδους ήταν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα και επομένως είναι αυτά που θεωρήθηκαν ως τελικά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στις 17-11-2022 το υπ'αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. υπόμνημά του, καθώς και το υπ'αρ.....συμπληρωματικό υπόμνημα. Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις .

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενος ότι:

1. Δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες αναφορικά με την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου (άρθρο 25 Ν. 4174/2013).
2. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013.
3. Δε συμφωνεί ως προς τον τρόπο υπολογισμού της φύρας από την Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής

Διοίκησης.

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.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους», ενώ με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, ως εξής:

«Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.....

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου.

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 27** του ΚΦΔ: " 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.

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, στο **άρθρο 28** του ν.4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι " 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του

ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

.....

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. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. [4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

.....

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

Άρθρο 1

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

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

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

Άρθρο 2

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

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών
Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας, β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](#), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε

είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.

Άρθρο 6

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

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

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

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

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

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή

(προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας .

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

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

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

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

.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το

ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

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 περισσότερων 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 πρόσωπου 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 βάση της σχέσης μονάδα παραγόμενου

προϊόντος (ή υπηρεσίας) ανά πρώτη ύλη (ή μεταβλητή δαπάνη). Επομένως, αρχικώς προκύπτει ο συνολικός κύκλος εργασιών επί τη βάσει της συνάρτησης παραγωγής που απεικονίζει:

α)εισροή πρώτης ύλης σε εκροή προϊόντος και παράλληλα

β)ποσότητα εισροών για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, καθότι διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ΚΦΕ. Παράλληλα εφαρμόστηκε και το Πρόγραμμα Ελέγχου των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α. 1293/2019. Συγκεκριμένα, ο φορέας της επιχείρησης δήλωσε εισόδημα 637,49 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και εισόδημα 645,45 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 στις οικείες φορολογικές δηλώσεις, με αποτέλεσμα το δηλούμενο εισόδημα να μην επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών του. Με το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ζητήθηκε απο την ελεγχόμενη επιχείρηση να προσκομίσει:

- Βιβλία εσόδων – εξόδων για την περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2017,
- τον τιμοκατάλογο των ειδών που πουλούσε τα έτη 2016 και 2017 αναφέροντας και το καθαρό βάρος ανά μερίδα για τα τρόφιμα,
- το τελευταίο ημερήσιο Ζ της χρήσης 2015,

- το 1^ο και το τελευταίο Ημερήσιο δελτίο Ζ, κάθε ελεγχόμενης χρήσης (2016 και 2017), από όλες τις Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές που χρησιμοποιήθηκαν το 2016 και 2017,
- όλα τα παραστατικά που ήταν λήπτης (τιμολόγια αγορών),
- να κάνει γνωστό για κάθε είδος που πουλούσε, την απώλεια (λόγω λίπους, κλπ) μεταξύ ωμού και ψημένου κρέατος ανά μερίδα/είδος,
- υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου ότι τα προσκομισθέντα στοιχεία είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση, προσκομίζοντας τα αιτούμενα έγγραφα και παραστατικά με αναφορά στο καθαρό βάρος ανά μερίδα των ορισμένων και όχι όλων των αναγραφόμενων ειδών του τιμοκαταλόγου. Δεν τους γνωστοποίησε την απώλεια βάρους μεταξύ ωμού και ψημένου κρέατος. Επιπλέον, με το με αριθ. πρωτοκόλλου αίτημα για παροχή πληροφοριών και στοιχείων, ζήτησαν από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αντίγραφα όλων των παραστατικών εξόδων και να παράσχει τις πληροφορίες και διευκρινήσεις για διάφορα είδη του τιμοκαταλόγου ή για τα είδη τα οποία δεν βρίσκονται στον τιμοκατάλογο, αλλά εντοπίζονται ως αγορές α΄ ύλης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των βιβλίων εσόδων και εξόδων για τις χρήσεις 2016 και 2017, όπου αποτυπώνονται οι αγορές, οι δαπάνες και οι πωλήσεις εμπορεύσιμων ειδών της επιχείρησης του προσφεύγοντα για κάθε έτος, προκύπτει ότι, στη χρήση 2016 διέθεσε τα αγαθά κάτω του κόστους των αγορών δηλαδή, οι πωλήσεις που πραγματοποίησε είναι μικρότερες από τις αντίστοιχες αγορές, ενώ για το έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδα είναι μικρότερα του κόστους πωληθέντων και των δαπανών. Συνεπώς αναζητήθηκε το πραγματικό ύψος αυτών, με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 (νέος Κ.Φ.Δ.), αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε, 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.

Ακολούθως, έγινε προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων με βάση τις διατεθείσες ποσότητες τόσο για τη χρήση 2016 όσο και για αυτήν του 2017. Ειδικότερα:

Για τις χρήσεις 2016 - 2017: Για τον προσδιορισμό των πάσης φύσεως μερίδων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το βάρος ή την ποσότητα του κάθε προσφερόμενου είδους ή την ένδειξη «με το κιλό» για τα είδη που προσφέρονται με αυτόν τον τρόπο, όπως αυτά αναγράφονται στον τιμοκατάλογο που προσκόμισε ο προσφεύγων. Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τη φύρα, δηλαδή την απώλεια κάθε μορφής (καταστροφή, θερμική επεξεργασία, φθορά του προϊόντος κ.λπ.).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει των όσων προαναφέρθηκαν, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τα έτη 2016 και 2017 απέκρυψε φορολογητέα ύλη με τη μη έκδοση αποδείξεων – τιμολογίων και συνεπώς δεν παρουσίασε τις πραγματικές πωλήσεις – εισπράξεις της.

Τα τελικά ακαθάριστα έσοδα, για τις χρήσεις 2016 και 2017, απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

ΧΡΗΣΗ 2016:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	59.255,70
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	113.375,00
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	54.119,30

ΧΡΗΣΗ 2017

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	92.337,46
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	147.967,55
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	55.630,09

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει των υπ' αριθ. και εντολών μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στα είδη φορολογίας Εισόδημα, Φ.Π.Α. και Ορθή Τήρηση Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων, της περιόδου από 01/01/2016 έως 31/12/2017.

Επειδή, στις 25/04/2019 με το αριθ. πρωτοκόλλου έγγραφο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, γνωστοποιήθηκε στον φορολογούμενο η έκδοση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου καθώς και η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Η γνωστοποίηση εστάλη με συστημένη επιστολή (αριθ. αναφοράς RE.....GR) στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης, στη και παραλήφθηκε από τον ίδιο στις 10/05/2019.

Επειδή, με το αριθ. πρωτοκόλλουέγγραφο και σύμφωνα με την υπ' αριθ. εντολή, καλέστηκε ο προσφεύγων, από την αρμόδια φορολογική αρχή να προσκομίσει λογιστικά αρχεία (βιβλία, στοιχεία κ.λπ.) και να παρέχει πληροφορίες σχετικές με τη λειτουργία της επιχείρησής του. Η πρόσκληση εστάλη με την αριθ. RE.....GR συστημένη επιστολή η οποία παραδόθηκε στις 11/02/2020. Ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση, προσκόμισε τα αιτούμενα.

Επειδή, επιπλέον ζητήθηκαν πληροφορίες με το αριθ. πρωτοκόλλου έγγραφο στο οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το αριθ. πρωτοκόλλου

Επειδή, η αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω λήξης της διάρκειας της, αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου .

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 25 του ν. 4987/2022, διευκρινίστηκε ότι: «*Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή...».*

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 10** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «*Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».* Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 4987/2022, άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4987/2022 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού **ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούν στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.**

Επειδή, η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε για το ίδιο έτος, περίοδο και φορολογική υπόθεση, σε αντικατάσταση της αρχικής υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Επειδή, τηρήθηκαν πλήρως οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (γνωστοποίηση εντολής στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών, κοινοποίηση προσκλήσεων και αιτημάτων για παροχή πληροφοριών κ.λπ.).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες αναφορικά με την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου (άρθρο 25 Ν. 4174/2013) προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 της Α1293/2019, ελέγχθηκαν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Επιλέχθηκε, το εισόδημα για τις χρήσεις 2016 και 2017, να προσδιοριστεί με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27, παρ. 1, περίπτωση δ' του Ν. 4987/2022 (νέος Κ.Φ.Δ.) τεχνικές ελέγχου, διότι εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 11 της Α1293/2019 ορίζεται: «*Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.*»

Επειδή, οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 είναι οι εξής:

«1.2. 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 μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 είναι οι 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:.....δ) **της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και....**

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, από την έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ξεκάθαρα η αναφορά στη συγκεκριμένη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και στις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και όχι για λόγους αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή μη αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος.

Επειδή, ο προσδιορισμός της ετήσιας προσωπικής δαπάνης διαβίωσης για το φορολογικό έτος 2016 και 2017, αποτυπώνεται στην έκθεση ελέγχου , ως εξής :

2016

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΑΞΙΑ
ΔΑΝΕΙΑ (Στεγαστικό ALPHA Τράπεζα, σύνολο καταβληθέντων δόσεων έτους)	10.129,77
ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΣΩ ΚΑΡΤΩΝ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (Εθνική Τράπεζα)	10.503,00
ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ (ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΠΙΣΤΗ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ, ΑΦΜ:.....)	1.857,46
ΣΤΑΘΕΡΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ (ΟΤΕ)	874,77
ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ (COSMOTE)	244,90
ΔΕΗ	3.628,04
Φόρος Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (εξόφληση 2016)	742,95
ΕΝΦΙΑ (πληρωμές 2016)	660,84
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	28.641,73
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	637,49

2017

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΑΞΙΑ
ΔΑΝΕΙΑ (Στεγαστικό ALPHA Τράπεζα, σύνολο καταβληθέντων δόσεων έτους)	12.089,84
ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΣΩ ΚΑΡΤΩΝ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (Εθνική Τράπεζα)	34.168,52
ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ (ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΠΙΣΤΗ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ, ΑΦΜ:.....)	1.901,07
ΣΤΑΘΕΡΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ (ΟΤΕ)	902,30
ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ (COSMOTE)	238,26
ΔΕΗ	3.685,52
Φόρος Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (εξόφληση 2017)	768,42
ΕΝΦΙΑ (εξόφληση 2017)	826,06
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	52.985,51
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	645,45

Ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Επειδή, στη με αριθμό πρωτοκόλλου πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στον έλεγχο τον τιμοκατάλογο των ειδών που πουλούσε τα έτη 2016 και 2017, αναφέροντας και το καθαρό βάρος αυτών ανά μερίδα και για τα τρόφιμα να τους κάνει γνωστό για κάθε είδος, την απώλεια βάρους (λόγω λίπους, κλπ) μεταξύ ωμής και ψημένης μερίδας/είδος. Επίσης, ζητήθηκαν πληροφορίες και διευκρινήσεις με το αριθ. πρωτοκόλλου έγγραφό, για διάφορα είδη του τιμοκαταλόγου ή για τα είδη τα οποία δεν βρίσκονται στον τιμοκατάλογο αλλά εντοπίζονται ως αγορές α΄ ύλης.

Επειδή, ο έλεγχος αποδέχτηκε τον τιμοκατάλογο και τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων και με τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, προσδιόρισε τα αποτελέσματα, όπως αυτά κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, ως προς τις φύρες των ειδών, ο έλεγχος έλαβε υπόψη έρευνες, μία από αυτές «*Εργαλεία Κοστολόγησης στον κλάδο της Εστίασης*» (του Θεοδώρου Ν., καθηγητή F & B Management στη σχολή επισιτιστικών και ξενοδοχειακών επαγγελματιών Chef d' Ouevre και ένας εκ των εισηγητών της πρωτοβουλίας Aegean Cuisine) . Σύμφωνα με όλες τις μετρήσεις που έχουν γίνει και έχουν καταγραφεί στις διάφορες δημοσιεύσεις, η απώλεια βάρους καταγράφεται, μετά τον καθαρισμό, το ψήσιμο και την μεριδοποίηση του κρέατος, καθώς και κατά τη διάρκεια ωρίμανσης και αποθήκευσης του στον ψυκτικό θάλαμο. Σύμφωνα με την έρευνα, η απώλεια συμβαίνει κυρίως στις παρακάτω πράξεις και έχουν μετρηθεί τα αντίστοιχα ποσοστά:

- Ψύξη και αποθήκευση, 2%
- Καθάρισμα- Κοπή και μορφοποίηση, 8%
- Μαγείρεμα – ψήσιμο, 30%

Επειδή, ο έλεγχος αναγνώρισε επιπλέον φύρα (απώλεια) ως εξής:

A) Κρέατα: από 30% σε 40%, ήτοι επιπλέον φύρα 10%.

B) Πατάτες: το υπόλοιπο 70% που μεριδοποιήθηκε, υπολογίστηκε φύρα από 30% σε 50%, ήτοι επιπλέον φύρα 20%.

Γ) Αγγούρια, ρόκα, λάχανα, ντομάτες: από 30% σε 40%, ήτοι επιπλέον φύρα 10%.

Δ) Θαλασσινά που πωλούνται ως μερίδα: από 30% σε 40%, ήτοι επιπλέον φύρα 10%.

Ε) Θαλασσινά που πωλούνται με το κιλό: από 0% σε 10%, ήτοι επιπλέον φύρα 10%.

ΣΤ) Ποτά: από 5% σε 10%, ήτοι επιπλέον φύρα 5%.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κατάλληλα δικαιολογητικά, που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του ότι η πραγματική φύρα ξεπερνά τα ποσοστά φύρας που αποδέχθηκε ο έλεγχος, κατά τα στάδια εφαρμογής της επιλεχθείσας έμμεσης τεχνικής.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα προβάλλεται αλυσιτελώς και αναπόδεικτα.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **12-01-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ** και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	18.191,45€	18.191,45€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	18.415,03€	18.415,03€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ 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.