



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09.05.2023

Αριθμός απόφασης: 898

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

**Url : www.aade.gr**

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., κατά: α) της με αριθμό .....**16.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**, β) της με αριθμό ....**16.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, γ) της με αριθμό .....**16.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 - 31.12.2016**, δ) της με αριθμό ..../**16.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου του ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

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

Επί της από ....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αριθμό ....**6.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**, του προϊσταμένου του ....., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (πιτσαρία), φόρος ύψους 247,64€ πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 123,82€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 371,46€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 76.446,87€, (από 47.375,10€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

-β) Με τη με αριθμό ...**12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου του ....., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 757,89€ πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 378,95€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.136,84€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε

72.840,02€, (από 47.056,25€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

-γ) Με τη με αριθμό .....**12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 - 31.12.2016**, του προϊσταμένου του ....., δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσό 593,61€ και καταλογίσθηκε σε βάρος, του προσφεύγοντος φόρος ύψους 6.235,20€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.117,60€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 9.352,80€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 76.446,87€, (από 47.375,10€ βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

-δ) Με τη με αριθμό .....**12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσό 236,03€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 6.545,68€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.480,60€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 10.026,28€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 72.840,02€, (από 47.056,25€ βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), δυνάμει της με αρ. ....**10.2022** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του .....

Από τον γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και η φορολογική αρχή εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εν λόγω επιχείρησης. Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 16.12.2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) του .....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος καθώς δε εφαρμόστηκε ποσοστό φύρας 5% στα αναψυκτικά/ποτά
- Δεν αιτιολογείται η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εφόσον μπορούσε να εξαχθεί λογιστικό αποτέλεσμα από τα τηρούμενα βιβλία του.
- Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου. Υπάρχουν αποθέματα προϊόντων στο τέλος κάθε έτους και διατίθενται την επόμενη χρονιά. Ο υπολογισμός 1.300 γρ. αλευριού που απαιτείται για την παρασκευή 6 τεμαχίων πίτσας διαμέτρου 28cm ή 4 τεμαχίων διαμέτρου 34cm ή 2,5 τεμαχίων τετράγωνων 40cm είναι εσφαλμένος, όπως και η φύρα 20%. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την ιδιοκατανάλωση σε ποσοστό 5% τουλάχιστον σε πίτσα, ποτά και αναψυκτικά που προσφέρονταν στο προσωπικό.

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

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

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζεται, ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί

να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή] με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

**Επειδή**, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ, ορίζεται, ότι:

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

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

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.

4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν

τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. ...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013..... 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

**Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:**

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών

ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

## **Άρθρο 2**

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013... 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

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

## **Άρθρο 7**

**Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού**

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



Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

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

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

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

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

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

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

#### **Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών**

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

**Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».**

**Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά**

την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

**Επειδή, με την υπ' αριθ. Π. 7475/07.11.86 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού. στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε**

αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».

Επειδή, με βάση τα ΕΛΠ (ν. 4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγια του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής

Επειδή, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σε βάρος του προσφεύγοντος επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... πρόστιμο του άρθρου 58<sup>α</sup> του Ν. 4174/2013, με τις υπ' αριθμό .../17.12.2020 για το έτος 2016 και ...../17.12.2020 για το έτος 2017 πράξεις επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν τούτου η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος πληρούσε τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικών ετών 2016 και 2017 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών του, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ:Β'88/27-1-2020) και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020.

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ του προσφεύγοντος όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής του (πισαρία .... στη συμβολή των οδών .. και αξιολογώντας τα διαθέσιμα στοιχεία από τα λογιστικά αρχεία αυτής, ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) και ειδικότερα της μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, που εγκρίθηκε με την από 17.10.2022 απόφαση του Προϊσταμένου του .....

Τα έσοδα από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, προέρχονται από την πώληση πίτσας καθώς και αναψυκτικών, ποτών κλπ.

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

Η επιχείρηση του προσφεύγοντος, παράγει ομοειδή προϊόντα (πίτσα), τα οποία έχουν σταθερή σχέση με τις πρώτες ύλες που αγοράζονται και χρησιμοποιούνται ( ζαμπόν, μπέικον μανιτάρια κτλ). Εφόσον μπορούσε να προσδιοριστεί η ποσότητα του κάθε παραγόμενου προϊόντος και ήταν γνωστή η τιμή ανά μονάδα πώλησης μπορούσαν να υπολογιστούν και τα ακαθάριστα έσοδα των ετών 2016 και 2017, από την πώληση πίτσας και από την πώληση ποτών-αναψυκτικών-καφέδων κλπ. Επίσης, σημαντική παράμετρο για την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου αποτελεί και το γεγονός ότι τα είδη των παραγόμενων προϊόντων είναι συγκεκριμένα και σχετικά περιορισμένα σε αριθμό, σύμφωνα με το μενού της επιχείρησης, ενώ οι τιμές των πωλούμενων προϊόντων ήταν σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου ελέγχου.

Εν συνεχεία η φορολογική αρχή με βάση τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής του και λαμβάνοντας υπόψη και τις απόψεις του προσφεύγοντος στο με αρ. ....ΕΜΠ/24.11.2022 υπόμνημα, (κάνοντας μερικώς δεκτές τις αιτιάσεις της ως προς το ποσοστό φύρας 35% επί της αγορασθείσας ποσότητας αλευριού) προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρασκευή 6 τεμαχίων πίτσας διαμέτρου 28cm ή 4 τεμαχίων διαμέτρου 34cm ή 2,5 τεμαχίων διαμέτρου 40cm απαιτείται 1.300 γρ. αλευριού, ως κάτωθι:

### 1. Έσοδα από πίτσες

2016	Αλεύρι kg	Αλεύρι 65% (φύρα 35%)	Ζύμη ανά 1.300 γρ	Μέγεθος 28cm	Μέγεθος 34cm	Μέγεθος 40cm
	2.750	1.787,50	1.375	(6x1.375) 8.250,00	(4x1.375) 5.500,00	(2,5x1.375) 3.437,50
			Ελάχιστη τιμή	6,00	8,90	12,00

			Σύνολο	49.500,00	52.250,00	45.375,00
<b>Μέσος όρος</b>	<b>49.041,67</b>					
2017	2.775	1.803,75	1.387,50	8.325,00	5.550,00	3.468,75
			Ελάχιστη τιμή	6,00	8,90	12,00
			Σύνολο	49.950,00	52.725,00	45.787,50
<b>Μέσος όρος</b>	<b>49.487,50</b>					

## 2. Έσοδα από ποτά

### φορολογικό έτος 2016

	Coca cola 250ml σε κιβ. 24 τεμ.	Coca cola 1,5ml σε 6αδες	Σουρωτή σε κιβ. 24 τεμ.	Μπύρα σε κιβ. 20 τεμ.	Ρετσίνα μαλαματίνα σε κιβ. 18-20 τεμ.	Εψα 250 ml	Κρασί αμπελίσσιους 500 ml	σύνολο
Συσκευασίες	280,00	41,00	49,00	196,00	90,00	56,00	212,00	
τεμάχια	6.720,00	1.476,00	1.176,00	3.920,00	1.710,00	1.344,00	212,00	
Τιμή/τεμ.	1,50	1,50	1,20	2,00	2,00	1,50	2,00	
	10.080,00	2.214,00	1.411,20	7.840,00	3.420,00	2.016,00	424,00	27.405,20

### φορολογικό έτος 2017

	Coca cola 250ml σε κιβ. 24 τεμ.	Coca cola 1,5ml σε 6αδες	Σουρωτή σε κιβ. 24 τεμ.	Μπύρα σε κιβ. 20 τεμ.	Ρετσίνα μαλαματίνα σε κιβ. 18-20 τεμ.	Εψα 250 ml	Κρασί αμπελίσσιους 500 ml	σύνολο
Συσκευασίες	222	38	47	186	87	57	193	
τεμάχια	5328	1368	1128	3.720	1.653	1.368	193	
Τιμή/τεμ.	1,50	1,50	1,20	2,00	2,00	1,50	2,00	
	7.592,40	1.949,40	1.285,92	7.068,00	3.140,70	1.949,40	366,70	23.352,52

Βάσει των ανωτέρω προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2016 σε 76.446,87€ και για το φορολογικό έτος 2017 σε 72.840,02€.

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

α) Το γεγονός ότι πρόκειται για ζημιογόνο επιχείρηση

β) Τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017.

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

δ) Τις τιμές του τιμοκαταλόγου που ο ίδιος ο προσφεύγων έθεσε στον έλεγχο

ε) Την ποσότητα του κάθε προσφερόμενου είδους που αναγραφόταν στον προαναφερθέντα

τιμοκατάλογο.

στ) το ποσοστό φύρας σε ποσοστό 35% για το αλεύρι.

ζ) το ποσοστό φύρας σε ποσοστό 5% στα ποτά και αναψυκτικά

η) το με αρ. ...ΕΜΠ/24.11.2022 υπόμνημα απόψεων του προσφεύγοντος

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

Με βάση τα παραπάνω, υπολογίστηκαν για τα έτη 2016 και 2017 τα τελικώς παραγόμενα είδη σύμφωνα με τις ποσότητες των αγοραζόμενων πρώτων υλών και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των προϊόντων (πίσσα) αλλά και των εμπορευμάτων (ποτών, αναψυκτικών) κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές.

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

**Επειδή**, πράγματι η φορολογική αρχή αν και έκανε δεκτό των ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί φύρας ποσοστού 5% για τα ποτά και τα αναψυκτικά (σελ.14 της από 16.12.2022 οικείας έκθεσης του .....), ωστόσο κατά τον επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών δεν υπολόγισε ποσοστό φύρας 5% στα εμπορεύματα (ποτών, αναψυκτικών) για το φορολογικό έτος 2016.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίμως προβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για το φορολογικό έτος 2016 και γίνεται αποδεκτός

Με την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα του έτους αυτού και κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές της ίδια φορολογικής περιόδου, ως κάτωθι:

#### **Έσοδα από ποτά**

#### **φορολογικό έτος 2016**

	Coca cola 250ml σε κιβ. 24 τεμ.	Coca cola 1,5ml σε 6αδες	Σουρωτή σε κιβ. 24 τεμ.	Μπύρα σε κιβ. 20 τεμ.	Ρετσίνα μαλαματίνα σε κιβ. 18-20 τεμ.	Εψα 250 ml	Κρασί αμπελίσιους 500 ml	σύνολο
Συσκευασίες	280,00	41,00	49,00	196,00	90,00	56,00	212,00	
τεμάχια	6.720,00	1.476,00	1.176,00	3.920,00	1.710,00	1.344,00	212,00	
Τιμή/τεμ.	1,50	1,50	1,20	2,00	2,00	1,50	2,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	10.080,00	2.214,00	1.411,20	7.840,00	3.420,00	2.016,00	424,00	27.405,20
Μειον								1.370,26

ποσοστό φύρας 5%								
ΣΥΝΟΛΟ								26.034,94
ΔΙΑΦΟΡΑ								1.370,26

Τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2016 με βάση την απόφαση προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	76.446,37€	75.076,61€
ΖΗΜΙΑ	-4.153,03€	-5.523,29€
Μη εκπιπόμενες δαπάνες	5.278,67€	5.278,67€
Φορολογητέα κέρδη	1.125,64€	244,62€
Συντελεστής φόρου 23%	247,64€	53,82€

Συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές με βάση την απόφαση προσδιορίζονται ως κάτωθι:.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Φορολογητέες εκροές	76.446,37€	75.076,61€
Φόρος εκροών (23% και 24%)	17.956,99€	17.642,86€
Φόρος εισροών	11.721,79€	11.721,79€
Χρεωστικό υπόλοιπο	6.235,20€	5.921,07€

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 προέβαινε σε κεράσματα (πίσσα και ποτά) του προσωπικού της που αντιστοιχούν σε ποσοστό 5%, επί των προϊόντων (πίσσας) και των εμπορευμάτων (ποτών, αναψυκτικών) ωστόσο δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (όπως αποδείξεις αυτοπαράδοσης) προς απόδειξη των ισχυρισμών του περί ανάλωσης και διάθεσης εμπορευμάτων άνευ τιμήματος.

Ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

#### Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ....**01.2023** ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ..... και την τροποποίηση: α) της με αριθμό ...**16.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2016**, γ) της με αριθμό ..../**16.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 -31.12.2016** και την επικύρωση: β) της με αριθμό ../**16.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου



εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και δ) της με αριθμό ..../**16.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 -31.12.2017** του προϊσταμένου του .....

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

α) Η με αριθμό ....**16.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2016** του προϊσταμένου του .....

	Βάσει ελέγχου Ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	247,64	53,82
Πρόστιμο άρθρου 58	123,82	26,91
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	371,46	80,73

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

β) Η με αριθμό ....**16.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017** του προϊσταμένου του .....

	ποσό σε €
Διαφορά φόρου	757,89
Πρόστιμο άρθρου 58	378,95
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	1.136,84

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

γ) Η με αριθμό .....**16.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 -31.12.2016** του προϊσταμένου του .....

	Βάσει ελέγχου ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ ποσό σε €
Διαφορά φόρου	6.235,20	5.921,07
Πρόστιμο άρθρου 58Α	3.117,60	2.960,54
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.352,80	8.881,61
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	593,61	593,61

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

δ) Η με αριθμό .....**16.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 -31.12.2017** του προϊσταμένου του .....

	ποσό σε €
Διαφορά φόρου	6.545,68
Πρόστιμο άρθρου 58Α	3.480,60
Σύνολο φόρου για καταβολή	10.026,28
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	236,03

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

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