



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη :17-03-2023

Αριθμ. Αποφ.:579

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 ν. 4987/2012 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/2017 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες Παροχής Γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα με παροχή σερβιρίσματος» με έδρα τη, επί της οδού, Τ.Κ. κατά της με αριθμ. .../19-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α φορολογικών ετών 2016 & 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ./25-11-2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου 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 **17-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 .../19-10-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2016& 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρ. 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 **ποσού 71.580,15€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 19-10-2022 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βόλου στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «*υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος*» δυνάμει της υπ' αριθμ./17-04-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2014– 2017. Η ως άνω επιχείρηση διατηρεί την έδρα της στη

Στα πλαίσια του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./22-04-2019 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου και πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 & 2015.

Η φορολογική αρχή πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, στο πλαίσιο των οποίων διαπιστώθηκε ότι σύμφωνα με το υπ' αριθμ./14-03-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2017 έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο δαπάνης συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00€. Επίσης, δεν προσκόμισε τις μνήμες από τον με αριθμό μητρώου φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, ενώ σύμφωνα με το υπ' αριθμ./19-05-2022 έγγραφο – βεβαίωση τεχνικού ηλεκτρονικών

υπολογιστών δήλωσε ότι ο HDD (σκληρός δίσκος) έχει πρόβλημα και δεν μπορούν να ανακτηθούν τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού.

Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και της διαπίστωσης ότι στα φορολογικά έτη 2016 & 2017 το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεση τεχνική στα έτη αυτά. Κατόπιν εισήγησης του ελεγκτή, με την υπ' αριθμ./19-05-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, εγκρίθηκε η επιλογή της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς όγκο συναλλαγών. Στη συνέχεια, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθμ...../23-05-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζήτησε από τον προσφεύγοντα πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του (τιμοκατάλογο χρήσεων 2016 – 2017, στοιχεία σχετικά με το καθαρό βάρος ανά μερίδα, συνταγές, ποσότητες συνοδευτικών, μερίδες ποτών, απώλεια βάρους μεταξύ ωμού και ψημένου κρέατος κ.α.). Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση απέστειλε με e-mail στις 10-06-2022, 1:43μμ (αρ. πρωτ. εισερχ./17-06-2022) επιστολή με συνημμένους δύο τιμοκαταλόγους, όπου στον πρώτο αναγράφονται τρεις στήλες, η πρώτη με την τιμή, η δεύτερη με την ποσότητα ανά μερίδα και η τρίτη με την τιμή πακέτου, ενώ στο δεύτερο τιμοκατάλογο αναγράφονται διαφορετικές τιμές, χαμηλότερες, που αφορούν σε γκρουπ πελατών κ.α., που αντιστοιχούν στο 30% των πωλήσεων. Επίσης, ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι οι απώλειες μεταξύ ωμού και ψημένου κρέατος ανά μερίδα ανέρχονται σε 45,5 στο χοιρινό, 48,5 στο κότσι χοιρινό, 45,5 στα λουκάνικα, σε 35,5 στο μοσχάρι σε 43,5 στο αρνί και στο κότσι αρνί, 47,5 στο κοκορέτσι και 40,5 στο κοτόπουλο. Στις 15-06-2022 ώρα 12:52, (αρ.πρωτ.εισερχ./17-06-2022) ο προσφεύγων απέστειλε e-mail με επισυναπτόμενο τον πρώτο τιμοκατάλογο όπου όμως στη δεύτερη στήλη είχε μειώσει τις ποσότητες ανά μερίδα στα κρέατα. Τέλος, στις 21-06-2022 και ώρα 09:44 (αρ. πρωτ. εισερχ./23-06-2022) ο προσφεύγων απέστειλε τρίτο e-mail με επισυναπτόμενο τον ίδιο τιμοκατάλογο που είχε στείλει με το δεύτερο e-mail, αλλά μείωσε τις ποσότητες στις σαλάτες και τα ορεκτικά, καθώς και δύο φωτογραφίες από μερίδες κρέατος. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος θεώρησε αναξιόπιστα τα προσκομισθέντα στοιχεία, καθώς, η δεύτερη και τρίτη στήλη στους προσκομιζόμενους τιμοκαταλόγους προέρχονται από λευκά αυτοκόλλητα, επί των οποίων αναγράφηκαν οι ποσότητες και οι τιμές πακέτου, ενώ στον αναρτημένο τιμοκατάλογο, φωτογραφία του οποίου συμπεριλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου (σελ.62) δεν υπάρχει δεύτερη και τρίτη στήλη. Ο έλεγχος δέχεται ως ποσοστό «φύρας» 35% στα κρέατα και 40% στο κοκορέτσι και ως τιμές πώλησης έλαβε για το σύνολο των πωλήσεων τις τιμές του πρώτου τιμοκαταλόγου, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό συνεργασίας με γκρουπ (καραβάκια) από το οποίο να προκύπτουν μειωμένες τιμές. Βάσει αυτών προσδιόρισε τον αριθμό των κύριων μερίδων σε 37.787 στο φορολογικό έτος 2016 και 45.946 στο φορολογικό έτος 2017 και πολλαπλασιάζοντας με τη χαμηλότερη τιμή μερίδας του τιμοκαταλόγου για μερίδες που παρασκευάζονταν από την ίδια α' ύλη, προσδιόρισε τα συνολικά έσοδα. Από τα τιμολόγια αγοράς κατέγραψε τις ποσότητες ανά είδος και τις συσκευασίες νερού,

ποτού και αναψυκτικού και αφού αφάιρεσε «φύρα» ύψους 5% πολλαπλασίασε με βάση την τιμή πώλησης του τιμοκαταλόγου. Εξάιρεσε ποτά για τα οποία στον τιμοκατάλογο δεν υπήρχαν τιμές. Σε ότι αφορά τα τυριά, τις σαλάτες και τα ορεκτικά ως συνοδευτικά ο έλεγχος προσδιόρισε το βάρος της μερίδας σε 100 γραμμάρια, όπως δήλωσε ο προσφεύγων, ενώ αναγνώρισε «φύρα» 10% και στα είδη της σαλάτας 30% και πολλαπλασίασε με τις αντίστοιχες τιμές του τιμοκαταλόγου. Στη συνέχεια προέβη σε αποφορολόγηση των συνολικών εσόδων και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία ως μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα επιλέχθηκαν και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων του άρ. 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013, καθώς, με τη μέθοδο της σχέσης τιμή προς όγκο συναλλαγών προσδιορίστηκαν ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../20-07-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./04-10-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του, τους οποίους απέρριψε ο έλεγχος και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-11-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Μη νόμιμος ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος κατ' άρθρο 28 του ν.4172/2013 & 27 του ν.4174/2013. Μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων. Κάλυψη τεκμηρίων διαβίωσης. Έλλειψη υπαιτιότητας ως προς τη μη διαφύλαξη μνημών ΦΗΜ. Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών του με την εταιρεία ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.
2. Μη ορθή η εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν τη μη δήλωση φορολογητέας ύλης όσον αφορά το εισόδημα και το Φ.Π.Α., καθώς και την επιβολή προστίμου ΚΦΑΣ. Μη λήψη υπόψη ουσιαδών παραμέτρων. Πλημμελής, αόριστη και ελλιπής αιτιολογία. Αυθαίρετο, αόριστο, ελλιπές και εσφαλμένο το πόρισμα της φορολογικής αρχής, καθώς βρίθει αυθαίρετων παραδοχών και εσφαλμένων συμπερασμάτων, ερχόμενο σε αντίθεση με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής. Οι επιχειρήσεις, όπως του προσφεύγοντα έχουν σημαντικότερες ζημίες λόγω της ευπάθειας των πωλούμενων αγαθών, τα οποία αν δεν πουληθούν, καταστρέφονται, ενώ είναι υποχρεωμένες να προβαίνουν σε αγορές ώστε να είναι έτοιμες να εξυπηρετήσουν κάθε πελάτη. Οι τιμές, οι μερίδες, οι μέσοι όροι κ.λ.π. δεν προβλέπονται πουθενά, είναι αυθαίρετοι και καταχρηστικοί. Τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν αποκλειστικά με τις τιμές των μερίδων που σερβίρει στο κατάστημά του, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι περιπτώσεις takeaway της διανομής στο σπίτι και οι οποίες

είναι σημαντικά μικρότερες. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει σχετικά φυλλάδια takeaway και deliveryστα ελεγχόμενα έτη. Η πώληση φαγητού με τον τρόπο αυτό αποτελεί το 50% του ετήσιου τζίρου, ενώ θα πρέπει να αναφερθεί και ο δεύτερος τιμοκατάλογος που έχει προσκομισθεί στη φορολογική αρχή και απευθύνεται στους πελάτες που προέρχονται από γκρουπ (καραβάκια κ.λ.π.) και οι οποίοι αποτελούν το 30% της συνολικής ετήσιας εποχιακής πελατείας. Η επιχείρησή του είναι οικογενειακή και η διανομή φαγητού είναι σπάνια και πραγματοποιείται από τον ίδιο που διαθέτει μηχανάκι. Βασικότερη πρακτική είναι αυτή του takeaway, για την οποία ο έλεγχος καταχρηστικά δεν κάνει καμιά αναφορά.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (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 [...].»

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 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.2015/31-1-2020 – Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διευκρινίστηκε ότι:

«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. 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. 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.

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). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2016 & 2017 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2016	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-98.840,86	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	2,26	0,67
Συνολικό εισόδημα	0,00	
Σύνολο προσωπικών δαπανών	20.433,51	0,00

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-11.611,39	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	4,90	0,00
Συνολικό εισόδημα	0,00	
Σύνολο προσωπικών δαπανών	32.646,39	0,00

Δεδομένου ότι το πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του ήταν μηδενικό, ενώ οι οικογενειακές του δαπάνες ανήλθαν σε 20.433,51€ το 2016 & 32.646,39€ το 2017 πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, η έννοια της ανάλωσης κεφαλαίου στη φορολογική διοίκηση είναι συνυφασμένη με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας (τεκμήρια) και αφορά στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μην φορολογηθεί - παρά το γεγονός ότι το τεκμαρτό του εισόδημα, όπως ορίζεται στα άρθρα 30 και επ. του ΚΦΕ, είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν πραγματικό του εισόδημα - επικαλούμενος το σχηματισμό κεφαλαίου από εισοδήματα του παρελθόντος, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος εφόσον αφαιρεθούν οι πραγματικές ή τεκμαρτές δαπάνες εκάστου έτους.

Επειδή, οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. αποτελούν απλώς κριτήρια επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές. Συνεπώς, η ύπαρξη μεγαλύτερων οικογενειακών δαπανών σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα σε ένα έτος, δίνει τη δυνατότητα στη Φορολογική Αρχή, να προσδιορίσει το εισόδημα και με έμμεσες τεχνικές, πέραν του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, χωρίς αυτό να αποτελεί εκ των προτέρων απόδειξη φοροδιαφυγής, την οποία ο ελεγχόμενος καλείται να δικαιολογήσει. Περαιτέρω, από τη διατύπωση της 2^{ης} παραγράφου του άρθρου 28 του ν.4172/2013, περί δηλούμενου εισοδήματος δεν προκύπτει ότι αυτό περιλαμβάνει και εισόδημα προηγούμενων ετών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του ότι η εν λόγω προϋπόθεση δεν υφίσταται λόγω επίκλησης ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, κατά την ελεγκτική επαλήθευση για την ύπαρξη στοιχείων διασταυρώσεων, δελτίων πληροφοριών και λοιπών στοιχείων, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με το υπ' αριθμ. .../14-03-2022 έγγραφό της (αρ.πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Βόλου .../31-03-2022) ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. ότι ο ελεγχόμενος έλαβε το υπ' αριθμ. .../20-09-2017 Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 25.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.000,00€, έκδοσης της εταιρείας ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. (.....)με ΑΦΜ :, το οποίο κρίθηκε εικονικό για το σύνολο της συναλλαγής.

Πιο συγκεκριμένα, από την από 30-03-2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέκυψε ότι η Μον. Ε.Π.Ε. είναι μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολό τους, δεδομένου ότι ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα έδρα και στα υποκαταστήματά της, δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ενώ για την περίοδο από 01-01-2017 μέχρι 31-12-2019 υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. οι οποίες εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα, καθώς καταχωρήθηκαν ποσά φορολογητέων εισροών (αγορών & δαπανών) μεγαλύτερα κατά 24.496.713,17€ σε σχέση με τα ποσά που δήλωσε στις υποβληθείσες

συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, η διαφορά δε αυτή προκύπτει και από τη διασταύρωση συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων, ενώ αντίστοιχα καταχώρησε ποσά εκρών (πωλήσεων) μικρότερα κατά 13.676.910,61€. Δεν διέθετε μηχανήματα έργου και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση εργασιών. Ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές. Τα πρόσωπα που εμφανίζονται ως διαχειριστές είναι αγνώστου διαμονής (σκηνίτες κ.λ.π.).

Περαιτέρω, επί του υπ'αριθμ./20-09-2017 Τ.Π.Υ αναγράφεται ως περιγραφή «κατασκευαστικές εργασίες» χωρίς παραπομπή σε συμφωνητικό, ούτε απόδειξη των συγκεκριμένων εργασιών που φέρεται να εκτελέστηκαν. Ως τρόπος εξόφλησης αναγράφεται «πίστωση», ενώ δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησής του. Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω τιμολόγιο είναι εικονικό στο σύνολό του και ως εκ τούτου για το φορολογικό έτος 2017 συντρέχει και η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρ.28 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής, προσκόμισε τα φορολογικά του αρχεία και στοιχεία, αλλά δεν προσκόμισε τις μνήμες από τους φορολογικούς μηχανισμούς, επικαλούμενος λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι κατέθεσε την από 10-05-2022 βεβαίωση του τεχνικού ηλεκτρονικών υπολογιστών, σύμφωνα με την οποία ο σκληρός δίσκος του φορολογικού μηχανισμού με σειριακό αριθμό είχε πρόβλημα και δεν μπορούσαν να ανακτηθούν τα αρχεία του.

Επειδή, η μη προσκόμιση του συνόλου των φορολογικών αρχείων εσόδων ανεξάρτητα αν οφείλεται σε υπαιτιότητα ή μη του προσφεύγοντα αποτελεί προϋπόθεση προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, υπό την έννοια της αδυναμίας ταυτοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Ν.4174/2013** 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.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 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 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, 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.

[...]

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, 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 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)ακολουθώς 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, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «... 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του

φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν **στέρεη πραγματική βάση** στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης». (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση,

- Ο έλεγχος κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 της Α.1008/2020, καθώς και των άρθρων 14 & 15 του ν.4174/2013, συνέλεξε πληροφορίες σχετικά με την επαγγελματική δραστηριότητα του εστιατορίου. Πιο συγκεκριμένα, από τις φορολογικές δηλώσεις και τα παραστατικά αγοράς προσδιόρισε τις αγορασθείσες ποσότητες α' υλών, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων απαλλάσσεται από την τήρηση αρχείου αποθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1019/2015. Επίσης, από τα φορολογικά αρχεία (Ε3) δεν δηλώθηκαν ποσά ως «Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας –Κωδ. 105» και «Ιδιοπαραγωγή παγίων – αυτοπαραδόσεις – καταστροφές αποθεμάτων – Κωδ. 106»
- Με το υπ'αριθμ...../23-5-2022 έγγραφό της, η φορολογική αρχή ζήτησε από την προσφεύγουσα πληροφορίες σε ότι αφορά τον τιμοκατάλογο των ειδών που πουλούσε κατά τα φορολογικά έτη 2016-2017 και το καθαρό βάρος ανά μερίδα. Τα συνοδευτικά και τις ποσότητες αυτών ανά μερίδα. Τις μερίδες ποτών ανά κατηγορία ποτού, καθώς και την απώλεια μεταξύ ωμού και ψημένου προϊόντος.
- Επί του ως άνω εγγράφου, ο προσφεύγων απάντησε μέσω e-mail στις 10-06-2022 και ώρα 13:49 το οποίο έλαβε αρ.πρωτ./17-6-2022 δίνοντας τις ζητούμενες πληροφορίες και προσκομίζοντας συνημμένα τον τιμοκατάλογο του καταστήματος στον οποίο αναγράφονται τα είδη ανά μερίδα οι τιμές τους, η ποσότητα σε γραμμάρια και οι τιμές πακέτου, καθώς και δεύτερο τιμοκατάλογο στον οποίο αναγράφονται οι τιμές πακέτου, ως εξής:

«Σε συνέχεια των ανωτέρω σχετικών σας στέλνουμε:

A) Τιμοκατάλογο (No1) των προσφερόμενων ειδών από το κατάστημά μας για τις χρήσεις 2016 και 2017 όπου έναντι εκάστου είδους αναφέρεται η τιμή πώλησης και το καθαρό βάρος του, όπως αυτό παραδίδεται στον πελάτη-καταναλωτή.

Για την παραγωγή των αναφερομένων προσφερόμενων ειδών δεν εφαρμόζονται πρότυπες συνταγές, καθόσον αυτά (τα είδη) αποτελούνται από ένα προϊόν πρώτης ύλης (κρέας διαφόρων ειδών).

Παρατήρηση:

- 1. Οι στήλες του τιμοκαταλόγου είναι τρεις και αναφέρονται η πρώτη στη τιμή εκάστου είδους, η δεύτερη στη ποσότητα (βάρος) της κάθε μερίδας και η Τρίτη στη τιμή εφόσον αυτό προσφέρεται σε πακέτο για το σπίτι.*
- 2. Στον τιμοκατάλογο νούμερο 2 (γκρουπ κλπ.) αναγράφονται οι τιμές εκάστου είδους και η ποσότητα εκάστης γαρνιτούρας η οποία είναι η ίδια ως προς το βάρος και με τα είδη που παραδίδονται στους κύριους πελάτες τους καταστήματος όπως αναγράφονται στην προηγούμενη παράγραφο 1.*

B) Τα συνοδευτικά (γαρνιτούρες) τα οποία σερβίρονται μαζί με την κύρια μερίδα φαγητού (π.χ. πατάτες, ρύζι) έχουν βάρος ανά είδος 100 γραμμάρια έκαστο, όπως αυτό αναγράφεται και στη σχετική σελίδα του τιμοκαταλόγου.

Γ) Δεν είμαστε σε θέση να σας δώσουμε την πληροφορία για τις μερίδες εκάστου ποτού ή

αναψυκτικού το οποίο σερβίραμε στους πελάτες μας ανά κατηγορία είδους, καθόσον δεν τηρούμε αναλυτικό ημερολόγιο αποθήκης και στην συνοδευτική απόδειξη λιανικής πώλησης αυτά πληκτρολογούνται σε ενιαία κατηγορία το καθένα με τίτλο ποτά, αναψυκτικά κλπ.

Δ) Οι απώλειες μεταξύ ωμού και ψημένου κρέατος ανά μερίδα/είδος (να σημειωθεί ότι η επιχείρησή μας δεν προσφέρει άλλα είδη π.χ. ψάρια κλπ.) είναι:

Χοιρινά 45,5% κότσι χοιρινό 48,5%, λουκάνικα 45,5%, μοσχάρι 35,5%, αρνί και αρνί κότσι 43,5%, κοκορέτσι 47,5% και κοτόπουλο 40,5%.

Πρόσθετα να σας τονίσουμε ότι η επιχείρησή μας είχε και δεύτερο τιμοκατάλογο (No2) ο οποίος απευθύνονταν στους πελάτες οι οποίοι προέρχονταν από γκρουπ (καραβάκια κλπ.) με σημαντικά μειωμένες τιμές ως προς αυτές των προσφερόμενων ειδών όπως στους άλλους πελάτες. Ο αριθμός των συγκεκριμένων πελατών υπολογίζεται στο 30% της συνολικής ετήσιας εποχιακής πελατείας της επιχείρησης....»

- Στις 15-06-2022 και ώρα 12:52 ο προσφεύγων απέστειλε δεύτερο e-mail, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/17-06-2022, με το οποίο απέστειλε συνημμένα τον τιμοκατάλογο του έτους, όπου όμως στη δεύτερη στήλη στις κύριες μερίδες φαγητού τροποποίησε τις ποσότητες ανά μερίδα (μείωσε τα γραμμάρια ανά μερίδα), δεδομένου ότι η δεύτερη και τρίτη στήλη του τιμοκαταλόγου αναγράφονταν σε άσπρο αυτοκόλλητο, όπως φαίνεται στους συνημμένους τιμοκαταλόγους.
- Στις 21-06-2022 και ώρα 09:44 ο προσφεύγων απέστειλε και τρίτο e-mail που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/23-06-2022, το οποίο τροποποίησε τις ποσότητες ανά μερίδα στα ορεκτικά και στις σαλάτες (μείωσε τα γραμμάρια ανά μερίδα).
- Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε την αξιοπιστία των δεδομένων που προσκόμισε ο προσφεύγων μειωμένη. Αποδέχθηκε το βάρος των μερίδων βάσει του τελευταίου υπ' αριθμ./23-06-2022 εγγράφου του προσφεύγοντα και επίσης αποδέχθηκε ως «φύρα» ποσοστό 35% σε όλα τα κρέατα και 40% στο κοκορέτσι από κάθε αιτία, όπως δήλωσε ο προσφεύγων. Περαιτέρω, ο έλεγχος δέχθηκε τις τιμές του τιμοκαταλόγου, ωστόσο απέρριψε τις τιμές πακέτου, καθώς στον αναρτημένο τιμοκατάλογο δεν αναγράφονται πουθενά τιμές πακέτου, παρά μόνο αυτές αναγράφονται στο αυτοκόλλητο επί του προσκομισθέντος τιμοκαταλόγου.
- Ο έλεγχος διασταύρωσε από τους προμηθευτές τα εκδοθέντα από αυτούς τιμολόγια και δεν διαπίστωσε διαφορές συγκριτικά με τα τιμολόγια αγοράς που καταχώρησε ο προσφεύγων στα βιβλία του. Επίσης, δεδομένου ότι η επιχείρηση είναι εποχική, δηλαδή λειτουργεί από 16-04-2016 ως 10-10-2016 και από 12-04-2017 ως 08-10-2017, αλλά και λόγω της ευπάθειας των εμπορευμάτων, δεν υφίστανται αποθέματα αρχής & λήξης χρήσεων, ούτε άλλωστε δηλώθηκε στο Ε3 οποιοδήποτε ποσό τους κωδικούς 105 «Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας» και 106 «Ιδιοπαραγωγή παγίων – αυτοπαραδόσεις – καταστροφές

αποθεμάτων». Κατά συνέπεια, όλες οι αγορές αποτελούν κόστος πωληθέντων. Η δε κατανάλωση προϊόντων από το προσωπικό ή ως κεράσματα έχει συνυπολογιστεί στη «φύρα» καθώς δεν υπάρχει οποιοδήποτε στοιχείο αυτοπαράδοσης ή δωρεάν διάθεσης προϊόντων, ούτε αναφέρεται στον τιμοκατάλογο κάποιου είδους προωθητική πολιτική του καταστήματος π.χ. στα τρία ποτά το ένα δώρο.

- Σε ότι αφορά τις μετατροπές της α' ύλης σε μερίδες ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα εξής:
- Η αγορά συκωταριών, εντέρων και αρνίσιων μπολιών μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Κοκορέτσι» αξίας 9,5€ και βάρους 250 γρ.
 - Η αγορά αρνίσιου κρέατος μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Αρνί σούβλας» αξίας 30,00€ το κιλό, αντί για μερίδες «Κοντοσούβλι αρνί», που είναι η ευνοϊκότερη επιλογή για τον ελεγχόμενο. Μόνο οι αγορές «αρνί κότσι» μετατράπηκαν σε μερίδες «Αρνί κότσι».
 - Η αγορά χοιρινού κρέατος μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Γουρουνόπουλο σούβλας» αξίας 27,00€ το κιλό, αντί για μερίδες «Κοντοσούβλι χοιρινό», «Ψαρονέφρι χοιρινό», «Χοιρινό κότσι» και «Χοιρινό κλέφτικο», που είναι η ευνοϊκότερη επιλογή για τον ελεγχόμενο.
 - Η αγορά μοσχαρίσιας μπριζόλας και σπαλομπριζόλας μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Μοσχαρίσια μπριζόλας γάλακτος» αξίας 13,00€ και με βάρος μερίδας 300 γρ.
 - Η αγορά μοσχαρίσιου κρέατος μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Μοσχάρι Μπόχτας» αξίας 9,50€ και με βάρος μερίδας 280 γρ, αντί για μερίδες «Κοντοσούβλι μοσχάρι» και «Μοσχαρίσια μπριζόλα».
 - Η αγορά κοτόπουλου μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Μισό κοτόπουλο» αξίας 8,00€ και βάρος μερίδας 600 γρ.
 - Η αγορά λουκάνικων μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Λουκάνικο χωριάτικο» αξίας 9,00€ και βάρος μερίδας 200 γρ.
 - Η αγορά αρνίσιου κοτσιού μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Αρνί κότσι» αξίας 11,00€ και βάρος μερίδας 350 γρ.
 - Η αγορά χοιρινής πανσέτας μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Πανσέτα σούβλας» αξίας 9,00€ και βάρος μερίδας 280 γρ.
 - Η αγορά μπιφτεκιών, κεμπάπ και κιμά μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Μπιφτέκι μοσχάρι» αξίας 9,00€ και βάρος μερίδας 280 γρ, που είναι η ευνοϊκότερη επιλογή για τον ελεγχόμενο.
 - Η αγορά χοιρινών μπριζολών μετατράπηκε από τον έλεγχο σε μερίδες «Μπριζόλα χοιρινή με ψαρονέφρι» αξίας 10,00€ και βάρος μερίδας 600 γρ.
 - Τα σουβλάκια χοιρινά και κοτόπουλα μετατράπηκαν σε μερίδες «Σουβλάκι τεμάχιο» βάρος 120 γρ και αξίας 2,50€, αντί για μερίδες «Σουβλάκι μερίδα» βάρους 360 γρ και αξίας 8,50€.

- Ο γύρος χοιρινός και κοτόπουλο μετατράπηκε σε μερίδες «Γύρος μερίδα» την μοναδική επιλογή του καταλόγου, βάρους 270 γρ. και αξίας 8,50€.
- Οι αγορές rib-eye μετατράπηκαν σε μερίδες «Μπριζόλας rib-eye».
- Οι γαλοπούλες μετατράπηκαν σε μερίδες «Φιλέτο γαλοπούλας».

Συμπεπώς στις περιπτώσεις που με μία κύρια πρώτη ύλη μπορούσαν να παρασκευαστούν περισσότερες από μία επιλογές του τιμοκαταλόγου, ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, επιλέγει πάντα τη μερίδα, που σε συνδυασμό με το βάρος της, τη φύρα της και την τιμή της δίνει τις λιγότερες εισπράξεις στον ελεγχόμενο».

- Κατόπιν αυτών, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αναλυτικά και με σαφήνεια απεικονίζονται στις σελ. 65 ως 84 της από 19-10-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
- Τα συνολικά έσοδα ανά ελεγχόμενο έτος με βάση την μέθοδο σχέσης τιμής πώλησης προς όγκο συναλλαγών διαμορφώθηκαν ως εξής :

Έτος 2016	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%
ΝΕΡΑ/ΠΟΤΑ/ΑΝΑΥΚΤΙΚΑ	144.209,53 €	116.298,01 €	27.911,52 €
ΚΡΕΑΤΑ	436.623,91 €	352.116,06 €	84.507,85 €
ΤΥΡΙ	20.017,25 €	16.142,94 €	3.874,31 €
ΣΑΛΑΤΕΣ	60.128,61 €	48.490,81 €	11.637,80 €
ΟΡΕΚΤΙΚΑ	30.004,02 €	24.196,79 €	5.807,23 €
ΣΥΝΟΛΟ	690.983,32 €	557.244,61 €	133.738,71 €

Έτος 2017	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%
ΝΕΡΑ/ΠΟΤΑ/ΑΝΑΥΚΤΙΚΑ	147.602,83 €	119.034,54 €	28.568,29 €
ΚΡΕΑΤΑ	452.894,88 €	365.237,81 €	87.657,07 €
ΤΥΡΙ	22.272,50 €	17.961,69 €	4.310,81 €
ΣΑΛΑΤΕΣ	56.769,25 €	45.781,65 €	10.987,60 €
ΟΡΕΚΤΙΚΑ	18.428,86 €	14.861,98 €	3.566,88 €
ΣΥΝΟΛΟ	697.968,32 €	562.877,68 €	135.090,64 €

Και τα καθαρά κέρδη διαμορφώθηκαν ως εξής:

	Χρήση 2016	Χρήση 2017
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από εμπορική δραστηριότητα όπως προσδιορίστηκαν με έμμεσες τεχνικές	557.244,61 €	562.877,68 €

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από εμπορική δραστηριότητα	557.244,61 €	562.877,68 €
Αγορές εμπορευμάτων	189.512,46 €	193.668,00 €
Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας		119.979,64 €
Κόστος πωληθέντων	189.512,46 €	313.647,64 €
Μικτό κέρδος εμπορικής δραστηριότητας	367.732,15 €	249.230,04 €
Λοιπά έξοδα εξαιρούμενων τόκων και αποσβέσεων	117.416,93 €	0,00 €
Αποσβέσεις	6.528,49 €	7.445,30 €
πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	270,78	456,70 €
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα	244.057,51 €	242.241,44 €

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι μέρος 30% ως 50% των πωλήσεων αφορούσαν πωλήσεις σε πακέτο, καθώς και πωλήσεις σε γκρούπ, για τις οποίες ίσχυαν διαφορετικές τιμές, είναι αναπόδεικτος, καθώς στους ΚΑΔ της επιχείρησης δεν συμπεριλαμβάνεται ΚΑΔ σχετικός με τη διανομή φαγητού στο σπίτι. Από τα φορολογικά βιβλία δεν προκύπτουν αγορές υλικών συσκευασίας τέτοιας έκτασης που να δικαιολογεί πωλήσεις σε πακέτο (takeaway) ή delivery, αλλά αντίθετα οι αγορές υλικών συσκευασίας (π.χ. αλουμινόχαρτο) ήταν οι συνήθειες που χρησιμοποιεί μία επιχείρηση εστιατορίου για να καλύψει απολύτως εξαιρετικές περιπτώσεις για την εξυπηρέτηση των πελατών της, όπως π.χ. να συσκευάσει το υπόλοιπο του φαγητού κατ' επιθυμία των καθήμενων πελατών. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν διέθετε μηχανάκια, ούτε απασχολούσε προσωπικό ως διανομείς, ενώ ο ίδιος προέβη σε αγορά ενός δικύκλου στις 18-04-2017, το οποίο όπως προκύπτει ήταν για προσωπική του χρήση, καθώς δεν υπάρχει τιμολόγιο αγοράς καταχωρημένο στα φορολογικά του βιβλία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ο έλεγχος έλαβε υπόψη στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης, (ποσότητες αγοράς, μετατροπή σε μερίδες πώλησης και τιμές), όπως αυτά προκύπτουν από τα φορολογικά της βιβλία, καθώς και πληροφορίες που ο ίδιος ο προσφεύγων παρείχε, λαμβάνοντας υπόψη τους ειδικότερους παράγοντες που υπεισέρχονται στην παραγωγική διαδικασία (Ε.2016/2020).

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα στοιχεία που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή είναι αυθαίρετα, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

[...]

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, το εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται έμμεσα, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής του κατάστασης, αξιοποιώντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, εκτός των δηλώσεων που υποβάλει ο φορολογούμενος και των λογιστικών αρχείων που υποχρεούται να τηρεί, καθώς και πληροφορίες που προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση και συμβάλλουν στη διαμόρφωση αξιόπιστων αναλογιών.

Επειδή, στο άρθρο 7 της Πολ. 1008/2020 προβλέπεται ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται με τις μεθόδους της αρχής των αναλογιών και της τιμής προς τον όγκο συναλλαγών, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αποκρυβείσα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα, διαπιστώθηκε με βάση τη μέθοδο της σχέσης τιμής προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και

βάσει αυτής της διαπίστωσης εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. 848 & 849/19-10-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016 & 2017 αντίστοιχα.

Επειδή, η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ.1 του ν.4174/2013, θεωρώντας ότι τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, με την έμμεση τεχνική της τιμής προς τον όγκο του κύκλου εργασιών, προέρχονται από μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 περί μη σώρευσης των προστίμων, όπως αυτό ισχύει από 25-07-2016, η φορολογική αρχή αφαίρεσε από το πρόστιμο της παρ.2 του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, το οποίο επιβάλλεται μαζί με τις εκδοθείσες υπ' αριθμ. & /2022 οριστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., το πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 58^Α του ίδιου ως άνω νόμου.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **17-11-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του και με ΑΦΜ

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

1)Επί της υπ' αριθμ./19-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2016 – 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	71.580,15 €	71.580,15 €

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.