Σημειώσεις από το [διαδικτυακό σεμινάριο της Α.ΚΙ.Ο.Ε. με θέμα : «Ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων υπό το πρίσμα του Ν 4172/2013 , με έμφαση στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου»](http://www.akioe.gr/default.asp?node=page&id=40477) με τον Γ*ιαννοπουλο* Χ*ρηστο* Επίτιμο Γενικό Διευθυντή Φορολογικού Ελέγχου Υπουργείου Οικονομικών

Πριν από την εφαρμογή του Ν.4173/2013 και με βάση το παλιό φορολογικό δίκαιο , δηλαδή τον Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος , ήταν συνηθισμένο το φαινόμενο να γίνεται εξ λογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων και ως εκ τούτου η φορολογούσα αρχή να προβαίνει σε έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και του Φ.Π.Α.

Μετά όμως την 1.1.2014, τη θέση του εξωλογιστικού προσδιορισμού έχουν πάρει οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) [ΚΦΕ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

Σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 30](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2238/year/1994/article/30) [παρ. 2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2238/year/1994/article/30/paragraph/2) του ν. [2238/1994](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7), για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούσαν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ είτε επειδή δεν είχαν υποχρέωση είτε επειδή δεν τα τηρούσαν αν και είχαν σχετική υποχρέωση, ή όταν τα τηρούμενα ήταν κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας, ή όταν κρινόντουσαν ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονταν εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε η αρμόδια φορολογική αρχή, ως προς την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό αυτό λαμβάνονταν υπόψη, οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφάνιζε η επιχείρηση, το μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων που λειτουργούσαν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που είχαν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Για δε τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, το ακαθάριστο εισόδημα, όπως προσδιοριζόταν πιο πάνω, πολλαπλασιαζόταν με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβανόταν για κάθε κατηγορία επιχείρησης σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτιζόταν με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών που δημοσιεύονταν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά 50%.

Στην προκειμένη περίπτωση η έννοια του «εισοδήματος», προϋποθέτει πραγματικά εισοδήματα, τα οποία έχουν αποδεδειγμένα εισρεύσει στην περιουσία του φορολογούμενου.

Εξάλλου, όπως ορθώς αναφέρεται: «Η τεκμηρίωση της φοροδιαφυγής με τεκμαρτώς προσδιορισθέντα φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ, αποδίδει στον κατηγορούμενο πράξη που δεν έκανε αλλά και ενοχή που δεν έχει, ενώ δεν μπορεί να τεκμηριωθεί και η υπαιτιότητα, ιδίως σε περίπτωση που η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων τεκμηριώνεται σε τυπικό λόγο, όπως π.χ., σε περίπτωση μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων»

Προς την ίδια κατεύθυνση ήδη από το 2011, είχε υποστηριχθεί ότι «… με τη μέθοδο αυτή, ο προσδιορισμός της απόκρυψης της πραγματικής φορολογητέας ύλης (: απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων) ως στοιχείου της αντικειμενικής υπόστασης του [άρθρου 17](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2523/year/1997/article/17) του ν. [2523/1997](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/8) (: αποτέλεσμα της παράλειψης ή της θετικής ενέργειας του δράση) δεν συνδέεται αιτιατά ποτέ με την τυποποιημένη στο [άρθρα 17](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2523/year/1997/article/17) του ν. [2523/1997](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/8) συμπεριφορά, που πρέπει να διερευνηθεί (: μη υποβολή ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης), αλλά με τη μεταγενέστερη πράξη τρίτων, δηλαδή των ελεγκτικών αρχών (: εξωλογιστικός προσδιορισμός).

Η μέθοδος αυτή του πολλαπλασιασμού των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές κέρδους και προσαυξήσεις της τάξης του 40% και του 80% μπορεί να εξυπηρετεί τις διοικητικές κυρώσεις, ωστόσο πρέπει εμφατικά να επισημανθεί ότι: στο μεν πεδίο του δικονομικού ποινικού δικαίου δεν δημιουργεί αποδείξεις, αλλά, αντίθετα, δημιουργεί (εξω)λογιστική υπόθεση εργασίας (:ενδείξεις), η οποία δεν επιβεβαιώνεται εμπειρικά·».

Σε επίπεδο νομολογίας, το 2016 η υπ΄ αριθμ. 11249/2016 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης είχε κρίνει τα εξής: «Κηρύσσεται αθώος ο κατηγορούμενος για το αδίκημα της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, διότι οι ορισθέντες ελεγκτές προέβησαν σε εξωλογιστικό υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων, ακολούθως δε μετά από θεωρητικό υπολογισμό του εισοδήματος και με βάση αυτόν καταλόγισαν το οικείο ποσό φόρου· ενόψει όμως του ότι ο φόρος εισοδήματος είναι φόρος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι εκείνος που προσδιορίζεται εξωλογιστικά, αποτελεί δε μέθοδο που προβλέπεται από το νόμο για τη διοικητική κύρωση της συναφούς παραβάσεως, πλην όμως δεν μπορεί να αποτελέσει βάση για το αξιόποινο του άρθρου 17 Ν. 2525/1997 και εν προκειμένω από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται με βεβαιότητα το μέγεθος του πραγματικά οφειλόμενου φόρο».

Πριν από το 2016, κι άλλες αποφάσεις είχαν δεχτεί το ανεπίτρεπτο χρήσης του εξωλογιστικώς προσδιορισθέντος ποσού ως βάση για την καταδίκη στο αδίκημα της φοροδιαφυγής.

Εν προκειμένω, καθίσταται εμφανές ότι σε πλείστες περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου ο ΦΠΑ και ο Φόρος Εισοδήματος προκύπτουν από πλασματικά έσοδα που υπολογίζονται τεκμαρτώς βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Καμία εξήγηση δεν δίδεται συνήθως από τον έλεγχο με ποιο τρόπο λαμβάνει χώρα ο εν λόγω υπολογισμός, ούτε καν από τους μάρτυρες του Δημοσίου κατά την προδικασία ή κύρια διαδικασία της ποινικής δίκης.

Τούτο συμβαίνει ιδίως όταν δεν υπάρχουν κατά τις προηγούμενες χρήσεις κάποια αντίστοιχα έσοδα ή δαπάνες ώστε να μπορεί να υπολογιστεί τεκμαρτά ένα συγκεκριμένος κύκλος εργασιών (π.χ. η επιχείρηση ήταν κι αυτή εικονική και άρα ουδέποτε είχε εμφανίσει κέρδη).

Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και να δεχτούμε ότι είναι δυνατός ο τεκμαρτός υπολογισμός και στο πλαίσιο της ποινικής δίκης επειδή δήθεν δεν αποτελεί κύρωση ή ποινή, αλλά νόμιμη μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, όπως τα τελευταία χρόνια δέχεται ο Άρειος Πάγος, τούτο θα πρέπει να αφορά μόνο στο μέρος του εισοδήματος που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του τεκμαρτού κύκλου εργασιών με τον Μέσο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους χωρίς, όμως, τον κυρωτικό πολλαπλασιασμό του συντελεστή καθαρού κέρδους αλλά ούτε την προσθήκη της αξίας των εικονικών τιμολογίων.

Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

Στις διατάξεις του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του Ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», προβλέπεται τι μπορεί να προσδιορίσει η Φορολογική Διοίκηση, με την  χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος καθώς και τις τεχνικές έλεγχου που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

● Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προσδιορίζει:
- τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων,
- τα ακαθάριστα έσοδα,
- τις εκροές,
- και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων

● μπορεί να χρησιμοποιεί μια ή περισσότερες  από τις παρακάτω μεθόδους έμμεσων  τεχνικών  ελέγχου:
- της αρχής των αναλογιών,
- της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου,
- της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου:

● Με τις διατάξεις της [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287), όπως ισχύουν, ορίστηκε το περιεχόμενο των εξής μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου:
- Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.
- Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου
- Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.
• Φορολογική περίοδος: Για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του Ν.[2238/1994](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7) και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

● Επιλογή μεθόδου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Πριν παρουσιάσουμε τις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κρίνουμε σκόπιμο να αναφερθούμε στους  ορισμούς των εννοιών που χρησιμοποιούνται  κατά την χρήση αυτών.

Περιουσιακά στοιχεία: Η κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογουμένου, του/ της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση τους γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων

Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από: Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

Δαπάνες: Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.
 *Προσοχή:* Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές ) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές

Τεχνική της Ανάλυσης της  ρευστότητος του φορολογούμενου

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και τις δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Δημιουργούνται δύο βασικές στήλες

● Πηγές κεφαλαίων/εσόδων
- Έσοδα (φορολογητέα ή μη αρκεί να είναι πραγματοποιημένα και νόμιμα)

● Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων
- Αγορές (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές)
- Αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών).

● Διαφορά Αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων και Πηγών κεφαλαίων/εσόδων.

Στην περίπτωση που υπάρχει διαφορά τότε αυτή θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η οποία θα πρέπει να αιτιολογηθεί από τον φορολογούμενο για να μην φορολογηθεί.

Τεχνική της καθαρής θέσης

● Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του ελεγχόμενου και προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα.

● Δημιουργείται Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλα τα ελεγχόμενα έτη.
 Για την κατάρτιση του πίνακα λαμβάνονται υπόψη:
- Ως έτος βάσης θεωρείται το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος.
- Από την καθαρή θέση λήξης του κάθε έτους δημιουργείται η καθαρή θέση έναρξης του επόμενου.

● Ενεργητικό
- περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια ατομικά οικογενειακά

● Παθητικό
- περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές

● Καθαρή Θέση
-  προκύπτει ως η  διαφορά Ενεργητικού -Παθητικού

● Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης

Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης
Καθαρή θέση λήξης περιόδου
Μείον:
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου
Πλέον:
- απόκτηση περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής)
- εκποίηση περιουσιακών στοιχείων
Μείον:
- ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους
- Εισοδήματα περιόδου
Μείον:
Δηλωθέντα εισοδήματα

Διαφορά

Αν η διαφορά αυτή δεν αιτιολογείται  τότε θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη  και υπόκειται σε φορολόγηση.

● Αντιμετώπιση αποσβέσεων

Εάν στο πίνακα του ενεργητικού περιλαμβάνονται και πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία για τα οποία είχαν διενεργηθεί αποσβέσεις, το σωρευτικό ποσό των αποσβέσεων για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, αναγράφεται ως υποχρέωση στον πίνακα παθητικού.

Εάν στο ενεργητικό περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν αποσβεσθεί πλήρως, στον πίνακα παθητικού αναγράφεται το σύνολο των αποσβέσεων που έχει διενεργηθεί για αυτά και έχει εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα.

Όταν ένα από τα περιουσιακά στοιχεία στις 31/12/20ΧΧ δεν περιλαμβάνεται πλέον στον κατάλογο ενεργητικού λόγω πώλησης ή άλλου τρόπου διάθεσης, πρέπει η  απόσβεση σχετικά με αυτό το περιουσιακό στοιχείο να μην περιλαμβάνεται πλέον στο σωρευτικό ποσό των αποσβέσεων που αναγράφεται ως υποχρέωση στον πίνακα παθητικού.

Τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά

Προσδιορίζει το εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των κεφαλαίων του φορολογούμενου

● Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς καθώς και τις αγορές και τις δαπάνες με μετρητά, τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο

● Προσδιορίζει τα έσοδα του φορολογουμένου αναλύοντας τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με χρήση μετρητών σε διάφορες συναλλαγές.

● Σε καινούργιους λογαριασμούς προσδιορίζονται:
- Οι συνολικές καταθέσεις
 -Έμμεσες καταθέσεις (προσωρινές καταθέσεις για εξόφληση λογαριασμών)

● Στους παλιούς λογαριασμούς:
- Οι συνολικές καταθέσεις λαμβάνονται ως η διαφορά υπολοίπου τέλους και αρχής περιόδου
- Η τυχόν αρνητική διαφορά δεν αναγράφεται επί του εντύπου υπολογισμού

Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης

Συνολικές καταθέσεις περιόδου
Μείον:
- κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, (όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις).
- μη κατατεθειμένα ποσά που αφορούν  μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα.
Πλέον:
- οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές

Μείον Εισόδημα

Δηλωθέντα εισοδήματα

Διαφορά

Αν η διαφορά αυτή δεν αιτιολογείται, τότε θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και υπόκειται σε φορολόγηση

Γενικές παρατηρήσεις

- Στις περιπτώσεις όπου οι ελεγχόμενοι έχουν υπαχθεί στις διατάξεις περί αυτοελέγχου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν με τις διατάξεις αυτές, λαμβάνονται προς σύγκριση με τα προκύπτοντα από την εφαρμογή των τεχνικών αποτελέσματα.

● Όταν έχουμε μεταφορά χρημάτων στο εξωτερικό για τις ελεγχόμενες χρήσεις και διαπιστώνεται ότι ο τελικός αποδέκτης του εμβάσματος είναι πρόσωπο διάφορο του αρχικού δικαιούχου πρέπει να παρέχονται τα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πορεία του εμβάσματος στο εξωτερικό τέτοια όπως:

- Σε ποιο λογαριασμό κατατέθηκαν
- Για ποιο λόγο
- Εάν δεν παρασχεθούν οι παραπάνω πληροφορίες, τότε στην τεχνική ανάλυσης της ρευστότητος θα καταχωρείται στις αναλώσεις, στην δε τεχνική της καθαρής θέσης, στην ένδειξη λοιπές δαπάνες αγορές.

● Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος.

● Το ύψος των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχομένης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση, δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγουμένων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

● Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

● Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγουμένων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχομένου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο.

*ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ*

● Ο νόμος προβλέπει πέντε μεθόδους έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ενώ μέχρι σήμερα η Γ.Γ.Δ.Ε, έχει εκδώσει εγκυκλίους για τις τρεις μεθόδους και θα πρέπει να εκδοθούν άμεσα εγκύκλιοι και για τις άλλες μεθόδους

● Και οι τρεις μέθοδοι αφορούν στα φυσικά πρόσωπα
- Δηλαδή στον τρόπο προσδιορισμού εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

● Από την εγκύκλιο προκύπτει ότι εφαρμόζονται και οι τρεις μέθοδοι και επιλέγεται η προσφορότερη για το δημόσιο.

Το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις έμμεσες μεθόδους τεχνικών ελέγχου έχει πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα τα οποία συνοψίζονται στα εξής:

● Πλεονεκτήματα
- Βάσει πραγματικών δεδομένων και όχι με βάση τις τεκμαρτές δαπάνες προσδιορίζεται το εισόδημα.
- Αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης επειδή γίνεται κατανοητό  ότι η φορολογική διοίκηση έχει όλη την πληροφόρηση ώστε να διενεργεί πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες.

● Μειονεκτήματα
Αναδρομική εφαρμογή για παλαιές χρήσεις:
- για τις οποίες οι φορολογούμενοι δεν είναι δυνατό να έχουν τις πληροφορίες οι οποίες απαιτούνται.
- καταστρατηγεί παλαιότερες διατάξεις για την μη εφαρμογή τεκμηρίου σε ορισμένες συναλλαγές π.χ. αγορά πρώτης κατοικίας, μετοχών κ.λπ.
- Η τακτική αυτή δεν οδηγεί στην αύξηση της συμμόρφωσης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) «Ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. [4046/2012](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/411), του ν. [4093/2012](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/474) και του ν. [4127/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/499) και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)»,στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ,πραγματεύετε τα άρθρα 21 έως 29,τα οποία είναι κοινά για απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία.

Ειδικότερα στο [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) , προβλέπεται τρόπος προσδιορισμού, με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, κ.λπ. με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ή όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται τα βιβλία και λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα για έλεγχο μετά από δύο προσκλήσεις.

Με βάση την [παράγραφο 1 του άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του Ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) όπως αντικαταστάθηκε με τον νόμο [4223/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/570) αναφέρεται ότι:

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

Με τον όρο λογιστικά πρότυπα νοούνται το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), όπως αυτό αντικαταστάθηκε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. [4308/2014](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660)) και οι κανόνες και οι αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) όπου εφαρμόζονται.

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή

Σύμφωνα με την [παράγραφο 1 του άρθρου 13](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13/paragraph/1) του Ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (ΚΦΔ) κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

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

Σύμφωνα με την [παράγραφο 2 του άρθρου 14](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/14/paragraph/2) του Ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (ΚΦΔ) Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Βάση των περιπτώσεων β', γ' και ε' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. (Σχετική [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287))

Στις 17/02/2014 εκδόθηκε η [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287),στο Άρθρο 2 γίνεται αναφορά στο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου όπου και παρατίθενται οι εξής:

• Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.
Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».
Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχομένης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.
Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχομένης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

• Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου.

Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά). Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.
Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Στο Παθητικό περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις.
Η διαφορά Ενεργητικού-Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση κάθε φορολογικής περιόδου. Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης. Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθαρής Θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

• Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών.
Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχομένης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.
Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.
Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.
To νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Για την επιλογή της καταληλλότερης μεθόδου το άρθρο 5 της [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287) όπως τροποποιήθηκε με την [ΠΟΛ.1094/7.4.2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18635) (Βλέπε και [ΠΟΛ.1259/22.12.2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20083) "Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287) Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.") ορίζει τα εξής:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

• Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.
Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί).
Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

• Περιουσιακά στοιχεία.
Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογουμένου, του/ της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό.
Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

• Προστατευόμενα μέλη.
Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το [άρθρο 7](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2238/year/1994/article/7) του ν.[2238/1994](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7) ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 11](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/11) του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

• Δαπάνες.
Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές ) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

• Φορολογική περίοδος:
Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.[2238/1994](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7) και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά. Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

• Φορολογούμενος:
Όπως ορίζεται στο [άρθρο 3](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/3) παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο [άρθρο 2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/2) παρ α' και β' του ν [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Στις ανωτέρω τεχνικές ελέγχου καθώς και στη διαδικασία ελέγχου που ακολουθείται όπως αναλύθηκε παραπάνω μπορούν να υπαχθούν με βάση το άρθρο 3 της [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287) οι εξής περιπτώσεις:
1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,
2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληγαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 66](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/66) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:
α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),
β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),
γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,
δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/[Κ.Φ.Α.Σ.](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15038),
ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).
Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

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.
Το εισόδημα φυσικών προσώπων, το οποίο προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, είναι δυνατόν να προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση με οποιοδήποτε στοιχείο που διαθέτει ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις πιο κάτω περιπτώσεις:

•όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και

•όταν διαπιστώνεται προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Α 1008/2020

ΘΕΜΑ: «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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Φ.Ε.Κ. Α'170) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α’ και δ’ της [παραγράφου 1 του άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.
Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.
Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.
Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.
Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

Άρθρο 4
Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5
Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.
Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.

Άρθρο 6
Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα  κέρδη.
Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

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.

Η παρούσα Απόφαση να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ε 2015/2020

ΘΕΜΑ: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)».

Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της [παρ.1 του άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της [παρ.1 του άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)) ισχύουν τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1050/2014](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287) Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Η προϋπόθεση της περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1), είτε της [παρ. 2 του άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 21](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/21/paragraph/4) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και του [άρθρου 39](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/39) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) και [2 του άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

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.

ΔΕΔ Θ 1191/2020

Έμμεσος προσδιορισμός φόρου άρθρου 28 ΚΦΕ λόγω μεταβολών στο μικτό περιθώριο κέρδους

Επί της από 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία « O.E.» 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:

…………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………….
Επειδή, με το [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

Επειδή, με το [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «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, με την [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.
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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).
Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.
Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο. Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.
Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.
Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.
Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροές / φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροές / φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). 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.2015/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32280/e-2015-2020) εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της [παρ.1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της [παρ.1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)) ισχύουν τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1050/2014](https://www.taxheaven.gr/circulars/18287/pol-1050-17-2-2014) Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν .[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) , 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της [παρ.2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του [άρθρου 21](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/21) του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και του άρθρου 39 του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) , κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με την [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Επειδή, με την [Α.1293/2019](https://www.taxheaven.gr/circulars/31363/a-1293-2019) (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 27/12/2019 εκθέσεις Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)), φορολογίας εισοδήματος (ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)) και Φ.Π.Α. (ν.[2859/2000](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5)) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της [Α.1293/2019](https://www.taxheaven.gr/circulars/31363/a-1293-2019) και συγκεκριμένα κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 3 παρ. 10 διαπιστώθηκε ότι ο με αριθ. μητρώου ΕΡΚ φορολογικός μηχανισμός, κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2016 - 20/07/2017, δεν παρήγαγε τα αρχεία e.txt και s.txt, ως οι τεχνικές προδιαγραφές της [ΠΟΛ.1220/2012](https://www.taxheaven.gr/circulars/15345/pol-1220-13-12-2012) Α.Υ.Ο. ορίζουν. Το γεγονός αυτός δεν εμπόδισε τον έλεγχο να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επιπροσθέτως, από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην προσφεύγουσα καταλογίστηκαν από προγενέστερους ελέγχους παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου, στις 19/05/2017 και 25/06/2017, για πλήθος πέντε (-5-) αποδείξεων λιανικής πώλησης έκαστης, συνολικής αξίας 20,00€ και 14,00€ αντιστοίχως. Εκτός των ανωτέρω, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του άρθρου 10 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε η έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικού ποσού 1.113,14€ οι οποίες δεν διενεργήθηκαν με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και ορθώς δεν εκπίπτουν κατά τα οριζόμενα του άρθρου 23 περ. ιδ' ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε με κατάλληλα δικαιολογητικά ποσό αποσβέσεων 20.094,02€ που διενεργήθηκε σε έκαστο των υπό κρίση ετών.
Κατόπιν, από την εξέταση των δεδομένων των υποβληθεισών δηλώσεων και των βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι, κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017, το μικτό περιθώριο κέρδους μειώθηκε σε 41% και 47% αντίστοιχα, ενώ το 2013 ήταν 62%, το 2014 ήταν 71% και το 2015 ήταν 67%. Επίσης, παρατηρήθηκε η μεγάλη απόκλιση μεταξύ αγορασθέντων ποτηριών καφέ μιας χρήσης και συσκευασιών γάλακτος για την παρασκευή ροφημάτων αναλογικά με τις καταγραφείσες πωλήσεις ροφημάτων. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή επέδωσε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ. 5[4636/2019](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/960) πρόσκληση - αίτημα παροχής πληροφοριών, με την οποία κλήθηκε να παράσχει εξηγήσεις για τις ανωτέρω αποκλίσεις. Οι εξηγήσεις που παρείχε η προσφεύγουσα κρίθηκαν ανεπαρκείς από την ελεγκτική αρχή, με αποτέλεσμα να θεωρηθεί ότι οι αποκλίσεις οφείλονται σε συστηματική απόκρυψη φορολογητέας ύλης (πωλήσεων) και κατ' επέκταση ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα είναι μη αξιόπιστο, κατά παράβαση των οριζόμενων στο [άρθρο 13](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13) ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), δίχως όμως να προβεί σε καταλογισμό σχετικής παράβασης σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 περ. ια' και 2 περ. στ' του [άρθρου 54](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/54) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). Βάσει της προαναφερθείσας διαπίστωσης, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) περί έμμεσου προσδιορισμού εσόδων με εφαρμογή των προβλεπόμενων από το [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) έμμεσων τεχνικών ελέγχου στις οποίες περιλαμβάνονται η αρχή των αναλογιών (markup method) και αυτή της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method). Με την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε συνολική αποκρυβείσα ύλη, για το έτος 2016, αξίας 115.895,93€ πλέον ΦΠΑ 27.099,45€ και για το έτος 2017 αξίας 131.359,93€ πλέον ΦΠΑ 31.292,80€, η οποία ανάγεται σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 και 13 του ν. [4308/2014](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660) (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ουδεμία παράβαση περί μη συμμόρφωσης με τις κατ' [άρθρο 13](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13) ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) υποχρεώσεις που να θίγει την αξιοπιστία του τηρούμενου λογιστικού συστήματος καταλογίστηκε (η διαπιστωθείσα παράβαση της έκδοσης Α.Λ.Π. με χρήση ΦΗΜ που δεν πληρούσε τις οριζόμενες από την [ΠΟΛ.1220/2012](https://www.taxheaven.gr/circulars/15345/pol-1220-13-12-2012) Α.Υ.Ο. τεχνικές προδιαγραφές, λόγω μη δημιουργίας των αρχείων e.txt και s.txt, δεν κατέστησε αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις).

Επειδή, με το [άρθρο 65](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/65) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα αναφορικά με την απόρριψη δαπανών από τον έλεγχο, ποσού 20.094,02€, ως λογιστικών διαφορών για το φορολογικό έτος 2016, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του [άρθρων 22](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/22) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) για τη φορολογία εισοδήματος, καθώς επίσης και ως προς το επιβληθέν πρόστιμο του [άρθρου 54](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/54) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).
Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη συνδρομής προϋποθέσεων του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός μόνον ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου [άρθρου 58Α](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58%CE%91) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) του φορολογικού έτους 2016, ενώ απορρίπτεται ως προς το έτος 2017, αφού οι διαπιστωθείσες παραβάσεις περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων (στις 19/05/2017 και 25/06/2017) εμπίπτουν στην περίπτωση β' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και ως εκ τούτου συντρέχει η προϋπόθεση για τη διενέργεια έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο εν λόγω έτος.

Επειδή, με το [άρθρο 62](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/62) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, με το [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/28) [παρ. 2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/28/paragraph/2) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «... 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, με το [άρθρο 64](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/64) του ν .[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 17](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2690/year/1999/article/17) του ν. [2690/1999](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/346) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης......

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητος ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητος [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή, όπως προκύπτει από την αδιάστικτη γραμματική διατύπωση του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) [παρ. 2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/2) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), η εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, στις οποίες περιλαμβάνονται η αρχή των αναλογιών (markup method) και αυτή της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method), προϋποθέτει την έκδοση κανονιστικής απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία να καθορίζει το ειδικότερο περιεχόμενο, τον τρόπο εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για καθεμιά εξ αυτών.

Επειδή, ωστόσο, έως τη λήξη του υπό κρίση ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, στις 27/12/2019, δεν είχε εκδοθεί καμιά απόφαση κατ' εφαρμογή της [παρ. 2 του άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/27/paragraph/2) του  ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), σχετικά με τις μεθόδους της αρχής των αναλογιών (markup method) και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method). Αντιθέτως, σε μεταγενέστερο του φορολογικού ελέγχου χρόνο και συγκεκριμένα στις 20/01/2020 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020. Ρητώς, εξ άλλου, στο άρθρο 3 της ως άνω απόφασης αναφέρεται ότι στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου, που ορίζονται 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), για φορολογικά έτη, τα οποία αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά. Ακολούθησε στις 31/01/2020 η έκδοση της με αρ. πρωτ. [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) εγκυκλίου που παρείχε περαιτέρω οδηγίες για την εφαρμογή των ανωτέρω μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Επειδή, κατά τον χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου, απουσίαζε πλήρως η υποχρεωτική για την εφαρμογή των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία να ορίζει τον τρόπο, τη διαδικασία και κάθε άλλο αναγκαίο στοιχείο ως προς αυτές, ούτε, βεβαίως, η ως άνω έλλειψη καλύπτεται από την μετέπειτα εκδοθείσα υπ' αριθ. [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) απόφαση καθώς και την με αρ. πρωτ. [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η εφαρμογή των οποίων θα έπρεπε λα αποτελεί ρητώς περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου.
Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραβίασης τοπ [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), έχει νομικό έρεισμα και γίνεται δεκτός, καθότι οι εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου [άρθρου 58Α](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58%CE%91) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), του φορολογικού έτους 2017, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα. Η δε εξέταση του έτερου ισχυρισμού της προσφεύγουσας παρέλκει.

Επειδή, με το [άρθρο 36](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/36) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:..γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...» και με τις διατάξεις του [άρθρου 63 παρ. 6](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/63/paragraph/6) του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ /24.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία « O.E.» με ΑΦΜ: , και συγκεκριμένα:

ΔΕΔ Θ 821/2021

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Υπολογισμός μικτού κερδους με την αρχή των αναλογιών - Συσχετισμός μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει των τιμών καταλόγου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων

Επί της από 30-09-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ με ΑΦΜ: , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ /29-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους 18.876,71 €, πρόστιμο [άρθρου 58](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58) Κ.Φ.Δ. ύψους 9.438,36 €, διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.639,71 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 30.954,78 €.

2) Με την αριθμ /29-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 201 7, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους 9.556,36 €, πρόστιμο [άρθρου 58](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58) Κ.Φ.Δ. ύψους 4.778,18 €, διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.074,95 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 15.409,49 €.

3) Με την αριθμ /29-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 25.296,52€, πρόστιμο [άρθρου 58Α](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58%CE%91) Κ.Φ.Δ. ύψους 12.648,26 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 37.944,78 €.

4) Με την αριθμ /29-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 21.090,10 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του [άρθρου 58Α](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58%CE%91) Κ.Φ.Δ., ύψους 10.545,05 €, ήτοι, συνολικό ποσό 31.635,15 €.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δυνάμει της με αριθμ /28-06-2019 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 29/07/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία, που εδρεύει στην οδό ................................, για τη λογιστική παρακολούθηση των οποίων, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων - εξόδων). Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα με την [Α.1293/2019](https://www.taxheaven.gr/circulars/31363/a-1293-2019) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκαν παρατυπίες ως προς τη μεταφορά των δαπανών από τα βιβλία στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Συγκεκριμένα για το έτος 2016, διαπιστώθηκε ότι μεταφέρθηκαν στο έντυπο Ε3 (κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) μεγαλύτερες δαπάνες από αυτές που αναγράφονται στα βιβλία κατά το ποσό των 2.131,94 €, ενώ επιπλέον δεν αναγνωρίστηκαν εκπεστέες δαπάνες που αφορούν σε ασφαλιστικές εισφορές ύψους 307,36 €, λόγω μη εμπρόθεσμης καταβολής τους και ως εκ τούτου καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 2.439,30 €.

Ομοίως, για το έτος 2017, διαπιστώθηκε αφενός, ότι μεταφέρθηκαν στο έντυπο Ε3 (κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) μεγαλύτερες δαπάνες από αυτές που αναγράφονται στα βιβλία κατά το ποσό των 12.105,95 €, και αφετέρου δεν αναγνωρίστηκαν εκπεστέες δαπάνες που αφορούν σε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ύψους 1.250,00 €, ήτοι, λογιστικές διαφορές ελέγχου 13.355,95 €.

Επιπλέον από τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης προέκυψαν ζημίες ύψους 50.743,15 € για το έτος 2016 και ζημίες ύψους 57.717,99 €, για το έτος 2017 καθώς και αρνητικοί δείκτες μικτού κέρδους επί των πωλήσεων για τα έτη 2016 και 2017, ήτοι, -2,12% και 2,07%, αντίστοιχα. Όσον αφορά στο Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε για τα υπό κρίση έτη, η μη ορθή μεταφορά των εισροών και του Φ.Π.Α. των εισροών από τα βιβλία στις αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. Ενόψει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), περί έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών της περίπτωσης α' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), καθόσον το δηλούμενο εισόδημα για τα υπό κρίση έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών.

Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στο ύψος των 57.503,81€ και το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2017 στο ύψος των 36.086,14 €, ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές για τα υπό κρίση έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /30-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Σύμφωνα με την [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. είναι υποχρεωτικός ο συνυπολογισμός τυχόν φύρας. Είναι γεγονός ότι στις επιχειρήσεις εστίασης, υφίσταται μεγάλο ποσοστό φύρας κατά την παρασκευή των γευμάτων (30%-35%), αλλά και απώλειες ανά ημέρα σε πρώτη ύλη που δεν καταναλώνεται εντός της ημέρας. Στην πραγματικότητα, για το νωπό κοτόπουλο, το σουβλάκι κοτόπουλο, το μοσχαρίσιο μπιφτέκι, το γεμιστό μπιφτέκι, το σουτζουκάκι, χοιρινό σουβλάκι, γύρος κοτόπουλο, η φορολογική αρχή έπρεπε να υπολογίσει φύρα 35% από το ψήσιμο, 3% από το ξεπάγωμα, 5% από απούλητο είδος, ήτοι, συνολική φύρα 43%.

2) Ο έλεγχος θα έπρεπε να υπολογίσει μεγαλύτερη μερίδα στο γύρο κοτόπουλο και ειδικότερα 370 γρ. ανά μερίδα, αντί της μερίδας των 330 γρ., καθώς, στη Βόρεια Ελλάδα τα περισσότερα καταστήματα προσφέρουν μερίδες που υπερβαίνουν κατά πολύ σε μέγεθος το σύνηθες συγκριτικά με άλλες περιοχές. Επιπλέον εσφαλμένα υπολογίστηκε το κόστος των συνοδευτικών στο 5%, ενώ στην πραγματικότητα το κόστος των συνοδευτικών είναι κατά πολύ μεγαλύτερο.

3) Για τα σουβλάκια κοτόπουλο, ο έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε ότι η συσκευασία των 2 κιλών περιέχει 40 σουβλάκια, ενώ στην πραγματικότητα η συσκευσία των 2 κιλών περιέχει 20 σουβλάκια.

4) Όσον αφορά στο κοτόπουλο, ο έλεγχος εσφαλμένα λαμβάνει ως τιμή τα 11 ευρώ (με ΦΠΑ), ενώ όπως προκύπτει από τα Ζ που έχουν εκδοθεί, αλλά και το σχετικό τιμοκατάλογο η τιμή ήταν 8,9 € με ΦΠΑ.

5) Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 48](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/48) του ν. [2859/2000](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5) περί Φ.Π.Α., αλλά και τη συναφή νομολογία για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στο Φ.Π.Α. διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων και συντάσσεται ιδιαίτερη, αυτοτελής έκθεση, η οποία περιέχει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

6) Ως προς το ποσό των 307,36 €, το οποίο αφορά σε εκπρόθεσμη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών και εκλήφθηκε ως λογιστική διαφορά για το 2016, θα έπρεπε να αναγνωριστεί ως εκπεστέα δαπάνη για το 2017.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, στο [άρθρο 23](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/23) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ΦΕΚ 170/26-7-2013) 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 ».

Επειδή, στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ορίζεται ότι : «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, περαιτέρω, με τις διατάξεις της [παρ. 2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ 167/23-7-2013), ορίζεται ότι: «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, ακολούθως με την [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε ότι:
«Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) , 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών."
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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) , 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).
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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.
Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.
Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).
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, επιπροσθέτως με την [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Α'170)», διευκρινίστηκε ότι: «Σε συνέχεια της [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) (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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών
Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.
Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:
(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.
(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.
(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων -πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.
Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.
Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
-επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος .............

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

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 »

Επειδή, στο [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/28) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ορίζεται 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 εμπεριστατωμένα 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.»

Επειδή, περαιτέρω, στο [άρθρο 64](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/64) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), 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, ακολούθως, στο [άρθρο 65](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/65) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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](https://www.taxheaven.gr/circulars/23307/ste-884-2016%22%20%5Ct%20%22_blank) επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, με αντικείμενο τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία, με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. α' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), της αρχής των αναλογιών, καθόσον το δηλούμενο εισόδημα για τα υπό κρίση έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του. Όπως προκύπτει, από την 29/07/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, η ελεγχόμενη επιχείρηση από τη χρήση 2011 και εφεξής, είναι ζημιογόνα, ενώ από τη σύγκριση των τιμών αγοράς με τις τιμές πώλησης των ειδών, προκύπτει ότι πωλεί με πολύ υψηλά ποσοστά μικτού κέρδους.

Ειδικότερα από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (παραστατικά αγοράς) και τον τιμοκατάλογο της επιχείρησης που ήταν αναρτημένη στην ιστοσελίδα - e- gr, ο έλεγχος κατέληξε στα παρακάτω συμπεράσματα:

1. To νωπό κοτόπουλο αγοράζεται από την ελεγχόμενη προς 2,4€ (χωρίς ΦΠΑ) το κιλό και πωλείται από 11€ έως 14€ το κιλό ανάλογα αν είναι σχάρας ή σούβλας ή χωρίς κόκκαλα (στην τιμή πώλησης περιλαμβάνεται ΦΠΑ). Ο έλεγχος θεωρεί ως τιμή πώλησης, παρότι από έρευνα σε συναφείς επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι από το 2016 έως σήμερα οι μεταβολές στην τιμή ήταν ελάχιστες, τιμή με ΦΠΑ 10€ ανά κιλό, ήτοι χωρίς ΦΠΑ 8,06€/κιλό και την αξία των συνοδευτικών στο 5% της αξίας της μερίδας, συνεπώς η τελική τιμή πώλησης του νωπού κοτόπουλου χωρίς ΦΠΑ είναι 7,66€/κιλό. Επίσης ο έλεγχος υπολογίζει συνολική φύρα από ψήσιμο 30% (δηλ. χάνει 300γρ στα 1000γρ), άρα στην πραγματικότητα η αγορά ενός κιλού ψημένου προϊόντος στοιχίζει 2,4Χ1000/700=3,43€.

Συνεπώς το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το προϊόν (1) είναι (8,06-3,43)/3,43Χ100= 1,34985 ή 134,98%

2. Η ομαδική συσκευασία σουβλάκι κοτόπουλο σύμφωνα με την ηλεκτρονική σελίδα της εταιρίας «.............» περιέχει έως 200τμχ συνολικού βάρους έως 10 κιλά με βάρος εκάστου τεμαχίου 50gr. Σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς, το κιλό , δηλ. περίπου 20 σουβλάκια, αγοράζεται από την επιχείρηση με 5,7€, συνεπώς το τεμάχιο σουβλάκι αγοράζεται 0,285€. Η επιχείρηση διαθέτει το τεμάχιο σουβλάκι κοτόπουλο αντί 1,80€, ήτοι χωρίς ΦΠΑ 1,45€ και αν αφαιρεθεί ένα 5% για συνοδευτικά η τελική τιμή χωρίς ΦΠΑ είναι 1,38€ συνεπώς το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το προϊόν (2) είναι (1,38-0,285)/0,285Χ100= 3,84210 ή 384,21%

3. Το μοσχαρίσιο μπιφτέκι 110γρ αγοράζεται από τον προμηθευτή αντί 4,186€/κιλό, συνεπώς το τεμάχιο μπιφτέκι κοστίζει στην ελεγχόμενη 4,186Χ110/1000=0,46€. Η επιχείρηση πωλεί το τεμάχιο μπιφτέκι 1,50€, ήτοι 1,20€ χωρίς ΦΠΑ και αν αφαιρεθεί ένα 5% για συνοδευτικά η τελική τιμή χωρίς ΦΠΑ είναι 1,14€, συνεπώς το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το προϊόν (3) είναι (1,14-0,46)/0,46Χ100= 1,47826 ή 147,82%

4. Το γεμιστό μπιφτέκι 110γρ αγοράζεται από την ελεγχόμενη αντί 0,40€/τεμάχιο και πωλείται αντί 2€ ήτοι 1,61€ χωρίς ΦΠΑ και αν αφαιρεθεί ένα 5% για συνοδευτικά η τελική τιμή χωρίς ΦΠΑ είναι 1,53€, συνεπώς το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το προϊόν (4) είναι (1,53-0,40)/0,40Χ100= 2,825 ή 282,50%

5. Το σουτζουκάκι Θεσσαλονίκης 80γρ αγοράζεται αντί 3,737€/κιλό, συνεπώς το τεμάχιο κοστίζει 3,737Χ80/1000=0,298€ και πωλείται 1,50€/τεμ ήτοι 1,20 χωρίς ΦΠΑ και αν αφαιρεθεί ένα 5% για συνοδευτικά η τελική τιμή χωρίς ΦΠΑ είναι 1,14€. Το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το προϊόν (5) είναι (1,14-0,298)/0,298Χ100= 2,82550 ή 282,55%

6. Το χοιρινό σουβλάκι 90γρ νωπό αγοράζεται αντί 4,5€/κιλό, δηλ. το τεμάχιο κοστίζει 4,5Χ90/1000=0,40€ και πωλείται 1,80€/τεμ ήτοι 1,45€ χωρίς ΦΠΑ και αν αφαιρεθεί ένα 5% για συνοδευτικά η τελική τιμή χωρίς ΦΠΑ είναι 1,38€. Το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το προϊόν (6) είναι (1,38-0,40)/0,40Χ100= 2,45 ή 245,00%.

7. Ο γύρος κοτόπουλο αγοράζεται αντί 3,8€/κιλό και πωλείται 6,50€ τα 330γρ μερίδα, ήτοι 19,69€ το κιλό ή 15,88€ το κιλό χωρίς ΦΠΑ και αν αφαιρεθεί ένα 5% για συνοδευτικά η τελική τιμή χωρίς ΦΠΑ είναι 15,09€ το κιλό. Επίσης ο έλεγχος υπολογίζει συνολική φύρα από ψήσιμο 30%, από απόψυξη 3% και από απούλητο 10%, σύνολο φύρας 43% (δηλ. χάνει 430γρ στα 1000γρ) , άρα στην πραγματικότητα η αγορά ενός κιλού ψημένου προϊόντος στοιχίζει 3,8Χ1000/570=6,67€.

Το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το προϊόν (7) είναι (15,09-6,67)/6,67 Χ100= 1,26236 ή 126,24%

Ακολούθως, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με βάση τον τύπο: Κόστος πωληθέντων Χ (1+αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων), τα οποία τελικά διαμορφώθηκαν, ανά έτος, ως κάτωθι:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Α/Α | είδος | 2016 | 2017 |
| 1 | κοτόπουλο πίνδος | 113.163,00 | 86.861,64 |
| 2 | Σουβλάκι χειροποίητο κοτόπουλο μεγάλη συσκευασία | 21.691,06 | 11.143,22 |
| 3 | Μπιφτέκι μοσχαρίσιο 110 γρ. | 5.881,65 | 4.722,08 |
| 4 | Μπιφτέκι γεμιστό 110 γρ. | 734,40 | 1.028,16 |
| 5 | Σουτζουκάκι 80 γρ. | 5.104,59 | 2.501,88 |
| 6 | Σουβλάκι χοιρινό 90 γρ. | 8.471,60 | 4.336,93 |
| 7 | Γύρος κοτόπουλο κατεψυγμένος | 31.041,12 | 21.544,00 |
|   | σύνολο | 186.087,42 | 132.137,91 |

Επειδή η τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε, ήτοι ο συσχετισμός μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει των τιμών καταλόγου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντα, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντα, δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης. Τούτη περιλαμβάνεται άλλωστε και στις απαριθμούμενες του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) έμμεσες τεχνικές ελέγχου ως αρχή των αναλογιών.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται μεγαλύτερη απώλεια βάρους κατά τη διαδικασία του ψησίματος, τόσο για το κοτόπουλο όσο και για τα λοιπά είδη, της τάξεως 35%. Ο ισχυρισμός όμως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι, ο έλεγχος κατόπιν σχετικής έρευνας, προσδιόρισε τη φύρα στο νωπό κοτόπουλο και στο γύρο από κοτόπουλο λόγω ψησίματος, στο 30%, ενώ για τα λοιπά πωλούμενα είδη, δεν υπολόγισε φύρα από το ψήσιμο, καθότι αυτά τιμολογούνται όχι με το κιλό αλλά με το τεμάχιο. Επιπλέον υπολόγισε φύρα (3%) από ξεπάγωμα μόνο στον κατεψυγμένο γύρο και όχι στα ολόκληρα κοτόπουλα που αγοράζονται νωπά. Τέλος, η φύρα από απούλητα υπολογίστηκε μόνο στο γύρο (10%) και όχι στα υπόλοιπα είδη, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε αυτό το αντικείμενο, υπολογίζουν την ημερήσια κίνηση και ετοιμάζουν ανάλογες ποσότητες, ενώ διαθέτουν ψυγεία και καταψύκτες για τη συντήρηση των ειδών που δεν μαγειρεύονται. Σε κάθε δε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ύπαρξης συνολικής φύρας 48%, για όλα τα εμπορεύσιμα είδη, ήτοι, περίπου 50% επί των αγορών, σε συνδυασμό και με τις αυξημένες δαπάνες λειτουργίας, δε δικαιολογούν την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης, ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους.

Επειδή, όσον αφορά στην τιμή πώλησης του κιλού κοτόπουλου, την οποία ο έλεγχος υπολόγισε στο ύψος των 8,06 € ανά κιλό, χωρίς Φ.Π.Α., στηρίχτηκε στον τιμοκατάλογο της ιστοσελίδας e- gr., μέσω της οποίας γίνονται παραγγελίες για τα είδη που πωλεί η ελεγχόμενη, ενώ από σχετική έρευνα διαπίστωσε, ότι η τιμή αγοράς του κοτόπουλου δεν έχει διαφοροποιηθεί τα τελευταία χρόνια, ενώ το κόστος των συνοδευτικών, ο έλεγχος επιεικώς το προσδιόρισε στο 5% του συνολικού κόστους.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ,εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ως τιμή 11 € (με Φ.Π.Α.), στηριζόμενη στον τιμοκατάλογο της ιστοσελίδας e- gr., η οποία δεν αποτελεί δική της ιστοσελίδα, ενώ όπως προκύπτει από τα Ζ που έχουν εκδοθεί η τιμή είναι 8,9€ (με ΦΠΑ). Ο ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον από τα στοιχεία του φακέλου μεταξύ των οποίων και το αντίγραφο της ιστοσελίδας - e gr,, προκύπτει η σχέση της επιχείρησης με τη συγκεκριμένη σελίδα, όπου επιβεβαιώνονται οι τιμές στις οποίες στηρίχθηκε ο έλεγχος, ενώ από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (ημερ. Δελτία «Ζ»), δεν προκύπτουν αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις τιμές πώλησης των εμπορευμάτων. Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και στην Υπηρεσία μας, σχετικό τιμοκατάλογο των εμπορευμάτων, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ο έλεγχος δεν προσδιόρισε αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά στηρίχθηκε στα δεδομένα του ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος, πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος, δεδομένου ότι εν προκειμένω έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση Φ.Π.Α, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε, ενώ, το γεγονός ότι ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών συνέπεσε με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος, δεν καθιστά την πράξη νομικά πλημμελή. Εξάλλου, σύμφωνα με τις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), περί έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος, γίνεται ρητή αναφορά, ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, τέλος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό 307,36 €, το οποίο αφορά σε εκπρόθεσμη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών του έτους 2016 και το οποίο εκλήφθηκε ως λογιστική διαφορά για το έτος 2016, θα έπρεπε να αναγνωριστεί ως εκπεστέα δαπάνη για το έτος 2017, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι από τη σελίδα 19 της από 29/07/2020 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει ότι ο έλεγχος εξέπεσε το ως άνω ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2017.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου /30-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

ΔΕΔ Θ 1502/2021

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών σε καφετέρια

Επί της από 03.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ , 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:

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 30.10.2020 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ /07.06.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Κ.Φ.Δ.), [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) (Κ.Φ.Ε.) και [2859/2000](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5) (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της [Α.1293/2019](https://www.taxheaven.gr/circulars/31363/a-1293-2019). Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (το δηλούμενο εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια), επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με την απόρριψη του συνόλου της δαπάνης μισθοδοσίας για το 2017. Η μισθοδοσία του Ιανουαρίου είχε προκαταβληθεί στις 20.12.2016. Η παράλειψη καταβολής της μισθοδοσίας με ηλεκτρονικά μέσα ήταν συγγνωστή, διότι η ρύθμιση ήταν καινούργια, και συνεπώς θα έπρεπε να υφίσταται ένα διάστημα προσαρμογής.

2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός των μερίδων τόσο στα αλκοολούχα ποτά όσο και στις μπύρες βαρέλι. Ειδικότερα:
-Στην περίπτωση της μπύρας το ποσοστό απώλειας ανά βαρέλι ανέρχεται σε 20% (και όχι σε 5% που προσδιόρισε ο έλεγχος), λαμβανομένης υπόψη και της συνήθειας του προσωπικού κάθε μπαρ να προσφέρει δωρεάν ποτά και κυρίως μπύρα στους πελάτες (θαμώνες) της επιχείρησης. Συνεπώς, ο έλεγχος θα έπρεπε να υπολογίσει 60 ποτήρια μπύρας (μερίδες πωλούμενου προϊόντος) των 400 χιλιοστόλιτρων στο βαρέλι των 30 λίτρων.
- Στην περίπτωση των αλκοολούχων ποτών ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι κάθε φιάλη των 700 χιλιοστόλιτρων αποδίδει 12 μερίδες. Η μερίδα ενός αλκοολούχου ποτού δεν μπορεί να περιορίζεται σε 58 χιλιοστόλιτρα, όπως δέχεται ο έλεγχος, αλλά είναι πολύ μεγαλύτερη σε όγκο και φτάνει και τα 80 χιλιοστόλιτρα, δηλαδή 9 ποτήρια ανά φιάλη. Επίσης, από τον έλεγχο δεν λήφθηκαν υπόψη οι δωρεάν παροχές προς τους πελάτες της επιχείρησης. Η παράλειψη τήρησης της διαδικασίας καταστροφής της μπύρας (μη δυνάμενης να διατεθεί), καθώς και η εσφαλμένη λογιστική παρακολούθηση της δωρεάν διάθεσης των προϊόντων της επιχείρησης, είχε ως αποτέλεσμα την διόγκωση των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, ιδίως για το έτος 2017.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) ορίζεται ότι: «1.Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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](https://www.taxheaven.gr/circulars/23307/ste-884-2016%22%20%5Ct%20%22_blank) επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.
Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).
Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)
2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών
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 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.
Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). 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](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Σε συνέχεια της [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) (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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (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 ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.
Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:
α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .
β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.
Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα
Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.
Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).
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.... Ε. Λοιπά θέματα
Σύμφωνα με την [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.
Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, στο [άρθρο 65](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/65) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε μία σειρά μεθοδολογικών πλημμελειών και παραβάσεων, που αφορούν σε εσφαλμένους και μη νόμιμους υπολογισμούς. Ειδικότερα υποστηρίζει ότι στην περίπτωση της μπύρας ο έλεγχος προσδιόρισε εσφαλμένα τις μερίδες ανά βαρέλι, λαμβάνοντας υπόψη φύρα 5% κατά μέσο όρο, το οποίο αγγίζει το ιδανικό της λειτουργίας ενός μπαρ. Ο ίδιος διατείνεται ότι το ποσοστό απώλειας ανέρχεται σε 20% ανά βαρέλι μπύρας, συμπεριλαμβανομένης και της δωρεάν διάθεσης ποτών και μπύρας σε πελάτες της επιχείρησης.
Η παράλειψη δε τήρησης της διαδικασίας καταστροφής της μπύρας (όταν δεν μπορούσε να διατεθεί πλέον), καθώς και η εσφαλμένη λογιστική παρακολούθηση της δωρεάν διάθεσης των προϊόντων της επιχείρησης, είχε ως αποτέλεσμα την διόγκωση των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, ιδίως για το έτος 2017. Περαιτέρω αναφορικά με τον προσδιορισμό των μερίδων στην περίπτωση των αλκοολούχων ποτών ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι αυτός είναι εσφαλμένος στο βαθμό που για κάθε φιάλη των 700 χιλιοστόλιτρων ο έλεγχος υπολογίζει 12 μερίδες (ποτήρια ποτού) προς διάθεση και όχι 9 .

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε προβάλει παρόμοιους ισχυρισμούς και με το υπ' αρ. πρωτ /22.10.2020 έγγραφό του, στο πλαίσιο υποβολής των απόψεών του, επί του υπ' αρ. /25.09.2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, που του επιδόθηκε στις 29/09/2020. Ο φορολογικός έλεγχος δε, αξιολογώντας τους παραπάνω ισχυρισμούς υπολόγισε εκ νέου τις τελικές μερίδες (ποτήρια) τόσο της βαρελίσιας μπύρας, που διατέθηκαν προς πώληση, όσο και των αλκοολούχων ποτών (σε. 91 -95 της έκθεσης).

Ειδικότερα, όσον αφορά την βαρελίσια μπύρα ο έλεγχος, υπολόγισε 63,65 ποτήρια μπύρας (μερίδες πωλούμενου προϊόντος) στο βαρέλι των 30 λίτρων και 44,65 ποτήρια στο βαρέλι των 20 λίτρων, προσεγγίζοντας έτσι κατά 94,3% τις εκτιμήσεις του προσφεύγοντος. Με τον τρόπο αυτό οι τελικές μερίδες (ποτήρια)προς πώληση που προσδιόρισε ο έλεγχος στο συγκεκριμένο είδος (μπύρες από βαρέλι), μειώθηκαν, μετά την αξιολόγηση των απόψεων του προσφεύγοντος, κατά 1.050 για το 2016 (από 18.925 σε 17.875) και κατά 1.410 για το 2017 (από 25.932 σε 24.522).

Ομοίως, αναφορικά τα αλκοολούχα ποτά ο έλεγχος, υπολόγισε 9,5 ποτήρια κατά μέσο όρο στη φιάλη των 700 ML και 14,25 ποτήρια κατά μέσο όρο στη φιάλη των 1.000 ML, προσεγγίζοντας έτσι κατά 94,7% τις εκτιμήσεις του προσφεύγοντος. Με τον τρόπο αυτό οι τελικές μερίδες (ποτήρια) προς πώληση που προσδιόρισε ο έλεγχος στο εν λόγω είδος (ποτά σε φιάλη), μειώθηκαν, μετά την αξιολόγηση των απόψεων του προσφεύγοντος, κατά 642 για το 2016 (από 7.482 σε 6.840) και κατά 936 για το 2017 (από 11.001 σε 10.065).

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι στα βιβλία και στις δηλώσεις του προσφεύγοντος το απόθεμα έναρξης και λήξης ήταν μηδέν, καθώς και ότι στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φόρου εισοδήματος δεν δηλώθηκαν ποσά ως «Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας - κωδ. 105. και «Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων - κωδ. 106., ορθώς έκρινε ότι το κόστος πωληθέντων έκαστου έτους ταυτίζεται με το σύνολο των αγορών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κατάλληλα δικαιολογητικά (πρωτόκολλα καταστροφής), που να αποδεικνύουν ότι πράγματι μέρος των φιαλών ποτών ή βαρελιών μπύρας που αγοράσθηκαν κρίθηκαν ακατάλληλα προς πώληση καταστράφηκαν. Περαιτέρω, όσον αφορά την δωρεάν διάθεση μπύρας και ποτών, δεν προκύπτει να καταχωρήθηκαν στα βιβλία - λογιστικά αρχεία και στις δηλώσεις σχετικά στοιχεία αυτοπαράδοσης, δεδομένου ότι η αγορά αυτών των εμπορευμάτων συμπεριλήφθηκε ήδη στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στο ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30.10.2020 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.
Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελειών του ελέγχου σε ότι αφορά των προσδιορισμό των πωλούμενων μερίδων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ /03.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΕΔ Θ 1502/2021

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών σε καφετέρια

Επί της από 03.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ , 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:

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 30.10.2020 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ /07.06.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Κ.Φ.Δ.), [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) (Κ.Φ.Ε.) και [2859/2000](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5) (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της [Α.1293/2019](https://www.taxheaven.gr/circulars/31363/a-1293-2019). Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (το δηλούμενο εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια), επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με την απόρριψη του συνόλου της δαπάνης μισθοδοσίας για το 2017. Η μισθοδοσία του Ιανουαρίου είχε προκαταβληθεί στις 20.12.2016. Η παράλειψη καταβολής της μισθοδοσίας με ηλεκτρονικά μέσα ήταν συγγνωστή, διότι η ρύθμιση ήταν καινούργια, και συνεπώς θα έπρεπε να υφίσταται ένα διάστημα προσαρμογής.

2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός των μερίδων τόσο στα αλκοολούχα ποτά όσο και στις μπύρες βαρέλι. Ειδικότερα:
-Στην περίπτωση της μπύρας το ποσοστό απώλειας ανά βαρέλι ανέρχεται σε 20% (και όχι σε 5% που προσδιόρισε ο έλεγχος), λαμβανομένης υπόψη και της συνήθειας του προσωπικού κάθε μπαρ να προσφέρει δωρεάν ποτά και κυρίως μπύρα στους πελάτες (θαμώνες) της επιχείρησης. Συνεπώς, ο έλεγχος θα έπρεπε να υπολογίσει 60 ποτήρια μπύρας (μερίδες πωλούμενου προϊόντος) των 400 χιλιοστόλιτρων στο βαρέλι των 30 λίτρων.
- Στην περίπτωση των αλκοολούχων ποτών ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι κάθε φιάλη των 700 χιλιοστόλιτρων αποδίδει 12 μερίδες. Η μερίδα ενός αλκοολούχου ποτού δεν μπορεί να περιορίζεται σε 58 χιλιοστόλιτρα, όπως δέχεται ο έλεγχος, αλλά είναι πολύ μεγαλύτερη σε όγκο και φτάνει και τα 80 χιλιοστόλιτρα, δηλαδή 9 ποτήρια ανά φιάλη. Επίσης, από τον έλεγχο δεν λήφθηκαν υπόψη οι δωρεάν παροχές προς τους πελάτες της επιχείρησης. Η παράλειψη τήρησης της διαδικασίας καταστροφής της μπύρας (μη δυνάμενης να διατεθεί), καθώς και η εσφαλμένη λογιστική παρακολούθηση της δωρεάν διάθεσης των προϊόντων της επιχείρησης, είχε ως αποτέλεσμα την διόγκωση των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, ιδίως για το έτος 2017.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) ορίζεται ότι: «1.Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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](https://www.taxheaven.gr/circulars/23307/ste-884-2016%22%20%5Ct%20%22_blank) επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.
Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).
Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)
2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών
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 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.
Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). 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](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Σε συνέχεια της [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) (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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (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 ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.
Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:
α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .
β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.
Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα
Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.
Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).
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.... Ε. Λοιπά θέματα
Σύμφωνα με την [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.
Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, στο [άρθρο 65](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/65) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε μία σειρά μεθοδολογικών πλημμελειών και παραβάσεων, που αφορούν σε εσφαλμένους και μη νόμιμους υπολογισμούς. Ειδικότερα υποστηρίζει ότι στην περίπτωση της μπύρας ο έλεγχος προσδιόρισε εσφαλμένα τις μερίδες ανά βαρέλι, λαμβάνοντας υπόψη φύρα 5% κατά μέσο όρο, το οποίο αγγίζει το ιδανικό της λειτουργίας ενός μπαρ. Ο ίδιος διατείνεται ότι το ποσοστό απώλειας ανέρχεται σε 20% ανά βαρέλι μπύρας, συμπεριλαμβανομένης και της δωρεάν διάθεσης ποτών και μπύρας σε πελάτες της επιχείρησης.
Η παράλειψη δε τήρησης της διαδικασίας καταστροφής της μπύρας (όταν δεν μπορούσε να διατεθεί πλέον), καθώς και η εσφαλμένη λογιστική παρακολούθηση της δωρεάν διάθεσης των προϊόντων της επιχείρησης, είχε ως αποτέλεσμα την διόγκωση των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, ιδίως για το έτος 2017. Περαιτέρω αναφορικά με τον προσδιορισμό των μερίδων στην περίπτωση των αλκοολούχων ποτών ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι αυτός είναι εσφαλμένος στο βαθμό που για κάθε φιάλη των 700 χιλιοστόλιτρων ο έλεγχος υπολογίζει 12 μερίδες (ποτήρια ποτού) προς διάθεση και όχι 9 .

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε προβάλει παρόμοιους ισχυρισμούς και με το υπ' αρ. πρωτ /22.10.2020 έγγραφό του, στο πλαίσιο υποβολής των απόψεών του, επί του υπ' αρ. /25.09.2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, που του επιδόθηκε στις 29/09/2020. Ο φορολογικός έλεγχος δε, αξιολογώντας τους παραπάνω ισχυρισμούς υπολόγισε εκ νέου τις τελικές μερίδες (ποτήρια) τόσο της βαρελίσιας μπύρας, που διατέθηκαν προς πώληση, όσο και των αλκοολούχων ποτών (σε. 91 -95 της έκθεσης).

Ειδικότερα, όσον αφορά την βαρελίσια μπύρα ο έλεγχος, υπολόγισε 63,65 ποτήρια μπύρας (μερίδες πωλούμενου προϊόντος) στο βαρέλι των 30 λίτρων και 44,65 ποτήρια στο βαρέλι των 20 λίτρων, προσεγγίζοντας έτσι κατά 94,3% τις εκτιμήσεις του προσφεύγοντος. Με τον τρόπο αυτό οι τελικές μερίδες (ποτήρια)προς πώληση που προσδιόρισε ο έλεγχος στο συγκεκριμένο είδος (μπύρες από βαρέλι), μειώθηκαν, μετά την αξιολόγηση των απόψεων του προσφεύγοντος, κατά 1.050 για το 2016 (από 18.925 σε 17.875) και κατά 1.410 για το 2017 (από 25.932 σε 24.522).

Ομοίως, αναφορικά τα αλκοολούχα ποτά ο έλεγχος, υπολόγισε 9,5 ποτήρια κατά μέσο όρο στη φιάλη των 700 ML και 14,25 ποτήρια κατά μέσο όρο στη φιάλη των 1.000 ML, προσεγγίζοντας έτσι κατά 94,7% τις εκτιμήσεις του προσφεύγοντος. Με τον τρόπο αυτό οι τελικές μερίδες (ποτήρια) προς πώληση που προσδιόρισε ο έλεγχος στο εν λόγω είδος (ποτά σε φιάλη), μειώθηκαν, μετά την αξιολόγηση των απόψεων του προσφεύγοντος, κατά 642 για το 2016 (από 7.482 σε 6.840) και κατά 936 για το 2017 (από 11.001 σε 10.065).

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι στα βιβλία και στις δηλώσεις του προσφεύγοντος το απόθεμα έναρξης και λήξης ήταν μηδέν, καθώς και ότι στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φόρου εισοδήματος δεν δηλώθηκαν ποσά ως «Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας - κωδ. 105. και «Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων - κωδ. 106., ορθώς έκρινε ότι το κόστος πωληθέντων έκαστου έτους ταυτίζεται με το σύνολο των αγορών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κατάλληλα δικαιολογητικά (πρωτόκολλα καταστροφής), που να αποδεικνύουν ότι πράγματι μέρος των φιαλών ποτών ή βαρελιών μπύρας που αγοράσθηκαν κρίθηκαν ακατάλληλα προς πώληση καταστράφηκαν. Περαιτέρω, όσον αφορά την δωρεάν διάθεση μπύρας και ποτών, δεν προκύπτει να καταχωρήθηκαν στα βιβλία - λογιστικά αρχεία και στις δηλώσεις σχετικά στοιχεία αυτοπαράδοσης, δεδομένου ότι η αγορά αυτών των εμπορευμάτων συμπεριλήφθηκε ήδη στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στο ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30.10.2020 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.
Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελειών του ελέγχου σε ότι αφορά των προσδιορισμό των πωλούμενων μερίδων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ /03.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΕΔ Θ 3646/2021

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου σε καφετέρια - Σχέση τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών - Υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων αυτοπαράδοσης για δωρεάν διάθεση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών

Επί της από 12/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ /07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία) από 30.312,61€ σε 3.060,64€, ήτοι κατά το ποσό των 27.251,97€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) και συγκεκριμένα της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 49.252,71€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 22.000,74€, ήτοι διαπίστωσε αποκρυβείσα ύλη 27.251,97€, με αποτέλεσμα να εξαλειφθούν οι δηλωθείσες ζημίες της χρήσης από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού 15.420,91€ και να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη του στο ποσό των 11.831,06€.

Με την υπ' αριθ /07.07.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία) ποσού 10.025,17€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.150,09€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ποσού 575,05€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.725,14€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) και συγκεκριμένα της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 30.942,84€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 15.716,69€, ήτοι διαπίστωσε αποκρυβείσα ύλη 15.226,15€, με αποτέλεσμα να εξαλειφθούν οι δηλωθείσες ζημίες από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού 10.025,18€ και να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη του στο ποσό των 5.700,97€.
……………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………….
Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Νομική πλημμέλεια λόγω εσφαλμένης κρίσης, καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τα όσα ορίζονται στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), σχετικά με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, αλλά και τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Ειδικότερα, με την [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/28) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι οι έμμεσες τεχνικές εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που φυσικά πρόσωπα ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ενώ στην προκειμένη περίπτωση, κατά το χρόνο έναρξης του ελέγχου, ο προσφεύγων είχε προβεί σε διακοπή της δραστηριότητάς του. Επίσης, εφαρμόστηκε πλημμελώς η μέθοδος της αρχής των αναλογιών και δεν εξήχθησαν αξιόπιστες αναλογίες για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Ο έλεγχος δεν προσδιόρισε ποσότητες εμπορευμάτων που αναλώθηκαν από τον ίδιο, τα μέλη της οικογένειάς του και το προσωπικό του ή παρασχέθηκαν δωρεάν.

2. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας, της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου.

3. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία.

Επειδή, με το [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με την [Ε.2015/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32280/e-2015-2020) εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και αναφέρονται τα ακόλουθα: «...3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης... 5. Σύμφωνα με την [παρ. 2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) , 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της [παρ.2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/21/paragraph/4) του [άρθρου 21](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/21) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και του [άρθρου 39](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/39) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με το [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι: «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, με την [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «...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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)... 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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). 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.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, για τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται ότι: «Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). 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.».

Επειδή, με βάση τα [ΕΛΠ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660) (ν. [4308/2014](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660)) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/7) και [9](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/9) του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5)), 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 πάγιά 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 07/07/2021 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)) και Φ.Π.Α. (ν.[2859/2000](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5)) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της [Α.1293/2019](https://www.taxheaven.gr/circulars/31363/a-1293-2019), δεδομένου ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28 παρ. 2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του (υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία) και συγκεκριμένα η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.
Με βάση τη μέθοδο αυτή, ως εκτενώς αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, λήφθηκαν δεδομένα από τις αγορασθείσες ποσότητες πωλούμενων εμπορευμάτων (καφέδες, μπύρες, κρασιά, αλκοολούχα ποτά), χωρίς να συνυπολογιστούν αναψυκτικά, χυμοί, τοστ, πίτσες κ.α. που ο έλεγχος εξέλαβε ως συνοδευτικά των άλλων εμπορευμάτων και λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο με συνεκτίμηση των δεδομένων της επιχείρησης ή που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα για τις τιμές πώλησης, προσδιορίστηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, για το έτος 2016, στο ποσό των 49.252,71€ έναντι των δηλωθέντων ποσού 22.000,74€, δη διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη ποσού 27.251,97€, με συνέπεια την ισόποση εμφάνιση μειωμένων φορολογητέων κερδών και τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 6.396,91€ και για το έτος 2017, στο ποσό των 30.942,84€ έναντι των δηλωθέντων ποσού 15.716,69€, δη διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη ποσού 15.226,15€, με συνέπεια την ισόποση εμφάνιση μειωμένων φορολογητέων κερδών και τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 3.654,28€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προβάλλεται αλυσιτελώς καθότι, εν προκειμένω, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, όπου πληρούται η προϋπόθεση της μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ομοίως, αλυσιτελώς προβάλλεται και ο επιμέρους ισχυρισμός περί πλημμελούς εφαρμογής της μεθόδου της αρχής των αναλογιών διότι δεν εξήχθησαν αξιόπιστες αναλογίες για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων καθόσον, η ελεγκτική αρχή, μετά τη διαπίστωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) εφάρμοσε την προβλεπόμενη από την περ. δ' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και αξιοποιώντας στοιχεία των αγορών του προσφεύγοντος, με βάση τα λογιστικά του αρχεία αλλά και των προμηθευτών του, προσδιόρισε τον αριθμό των πωληθέντων εμπορευμάτων και εν τέλει τον κύκλο εργασιών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων.

Επειδή, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του περί ανάλωσης και διάθεσης εμπορευμάτων άνευ τιμήματος και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου, όπως είναι τυχόν εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης, όπως προβλέπεται από τις φορολογικές διατάξεις.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί αντισυνταγματικότητας και περί ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ προβάλλονται παρελκυστικώς και απορρίπτονται.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. του /12.08.2021 ενδικοφανούς προσφυγής με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΕΔ 1839/2022

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Αρχή των αναλογιών

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 2202 ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

•  Με την υπ' αριθμό ............ /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 47.719,72 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 23.859,86 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.190,75 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 80.770,33 €.

•  Με την υπ' αριθμό ............ /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εκροών ποσού 8.797,42 €, διαφορά φόρου εισροών ποσού 3.010,20 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.021,84 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 3.065,53 € και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 9.763,93 €.

•  Με την υπ' αριθμό............/22-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1, περ. η' και παρ.2, περ. ε' του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη διαφύλαξης των αποδείξεων λιανικής πώλησης του έτους 2015 από τον φορολογικό μηχανισμό FFA14000684 (ή σχετικό αρχείο txt) και των φορολογικών παραστατικών δαπανών / αγορών για το χρονικό διάστημα από 27/08/2015 έως 31/12/2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. [4308/2014](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660) και του [άρθρου 13](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις υπ' αριθμό ............ /2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ............/2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α. και............/2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμό ............/13-01-2021 εντολής ελέγχου, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Σύντομο ιστορικό:

Στις 31/07/2021 κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη η υπ' αριθμό ............/30-07-2021

Πρόσκληση - Γνωστοποίηση της Δ.Ο.Υ. Χανίων και φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμό .../13-01-2021 εντολής ελέγχου. Για τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, της ατομικής της επιχείρησης με κύρια δραστηριότητα την εκμετάλλευση καταστήματος ψιλικών ειδών γενικά, συντάχθηκε η υπ' αριθμό ....../2021 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων - Στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στις 30/10/2021.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι:

• Για την περίοδο 27/08/2015 - 31/12/2015 δεν προσκομίστηκαν τα πρωτότυπα φορολογικά παραστατικά. Για ένα μέρος αυτών προσκομίστηκαν φωτοαντίγραφα των παραστατικών και / ή καρτέλες προμηθευτών. Δεδομένου ότι δεν προέκυψαν διαφορές φορολογικού ενδιαφέροντος και λαμβάνοντας υπόψη ότι τα παραστατικά που έχουν απολεσθεί έχουν εκδοθεί από τους συνήθεις προμηθευτές της προσφεύγουσας , ο έλεγχος έκανε αποδεκτές όλες τις δαπάνες / αγορές για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα εκτός από τις κάτωθι δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φωτοαντίγραφα των λογαριασμών ή άλλα αποδεικτικά, π.χ. εξοφλήσεις ή η καρτέλα από τη Δ.Ε.Η. και τον Ο.Τ.Ε., προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα των εγγραφών στο βιβλίο εξόδων:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Ημερομηνία | Αιτιολογία | Γεν.έξοδα 0% Φ.Π.Α. | Δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης | Φ.Π.Α. εισροών | Συνολική αξία |
| 14/09/2015 |   | 47,66 | 884,84 | 112,50 | 1.045,00 |
| 26/11/2015 |   | 24,78 | 813,31 | 104,91 | 943,00 |
| 28/09/2015 |   |   | 53,69 | 12,31 | 66,00 |
| 26/11/2015 |   |   | 70,70 | 16,30 | 87,00 |
|   |   | 72,44 | 1.822,54 | 246,02 | 2.141,00 |

• Δεν αποδείχθηκε ότι η τμηματική ή ολική εξόφληση των κάτωθι φορολογικών παραστατικών καθαρής αξίας εκάστου μεγαλύτερης των 500,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 132.207,54 €, έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Συνεπώς, δεν ανωγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων της παρ. β' του [άρθρου 23](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/23) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

- Προμηθευτή Α...........................

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓ0ΡΕΣ ΕΜΠ0Ρ. (23%) | ΑΓ0ΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡ0ΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝ0ΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 17/03/15 |   | 0,00 | 1.678,97 | 0,00 | 1.678,97 | 1.678,97 |
| 30/06/15 |   | 0,00 | 2.512,14 | 0,00 | 2.512,14 | 2.512,14 |
| 07/07/15 |   | 0,00 | 2.499,36 | 0,00 | 2.499,36 | 2.499,36 |
| 14/07/15 |   | 0,00 | 2.633,52 | 0,00 | 2.633,52 | 2.633,52 |
| 21/07/15 |   | 0,00 | 3.227,53 | 0,00 | 3.227,53 | 3.227,53 |
| 28/07/15 |   | 0,00 | 3.053,73 | 0,00 | 3.053,73 | 3.053,73 |
| 04/08/15 |   | 0,00 | 1.556,31 | 0,00 | 1.556,31 | 1.556,31 |
| 04/08/15 |   | 0,00 | 2.585,78 | 0,00 | 2.585,78 | 2.585,78 |
| 11/08/15 |   | 10,21 | 3.859,80 | 2,35 | 3.870,01 | 3.872,36 |
| 18/08/15 |   | 0,00 | 3.481,22 | 0,00 | 3.481,22 | 3.481,22 |
| 25/08/15 |   | 0,00 | 3.201,85 | 0,00 | 3.201,85 | 3.201,85 |
| 01/09/15 |   |   | 3.121,91 | 0,00 | 3.121,91 | 3.121,91 |
| 08/09/15 |   |   | 2.721,06 | 0,00 | 2.721,06 | 2.721,06 |
| 15/09/15 |   |   | 3.283,89 | 0,00 | 3.283,89 | 3.283,89 |
| 22/09/15 |   | 0,00 | 2.849,07 | 0,00 | 2.849,07 | 2.849,07 |
| 29/09/15 |   | 0,00 | 2.582,94 | 0,00 | 2.582,94 | 2.582,94 |
| 06/10/15 |   | 0,00 | 2.456,07 | 0,00 | 2.456,07 | 2.456,07 |
| 13/10/15 |   | 0,00 | 1.945,69 | 0,00 | 1.945,69 | 1.945,69 |
| 20/10/15 |   | 0,00 | 2.330,20 | 0,00 | 2.330,20 | 2.330,20 |
| 27/10/15 |   | 6,09 | 2.511,76 | 1,40 | 2.517,85 | 2.519,25 |
| 03/11/15 |   | 0,00 | 2.052,56 | 0,00 | 2.052,56 | 2.052,56 |
| 10/11/15 |   | 0,00 | 1.806,23 | 0,00 | 1.806,23 | 1.806,23 |
| 17/11/15 |   | 0,00 | 1.928,58 | 0,00 | 1.928,58 | 1.928,58 |
| 24/11/15 |   | 4,07 | 1.734,74 | 0,94 | 1.738,81 | 1.739,75 |
| 01/12/15 |   | 0,00 | 1.581,20 | 0,00 | 1.581,20 | 1.581,20 |
| 08/12/15 |   | 0,00 | 1.781,43 | 0,00 | 1.781,43 | 1.781,43 |
| 15/12/15 |   | 0,00 | 1.647,15 | 0,00 | 1.647,15 | 1.647,15 |
| 22/12/15 |   | 0,00 | 1.537,19 | 0,00 | 1.537,19 | 1.537,19 |
| 29/12/15 |   | 0,00 | 2.167,63 | 0,00 | 2.167,63 | 2.167,63 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 20,37 | 70.329,51 | 4,69 | 70.349,88 | 70.354,57 |

Προμηθευτή - ......................................

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 04/01/15 |   | 11,54 | 760,48 | 2,65 | 772,02 | 774,67 |
| 10/01/15 |   | 0,00 | 1.046,75 | 0,00 | 1.046,75 | 1.046,75 |
| 27/01/15 |   | 28,75 | 1.067,38 | 6,61 | 1.096,13 | 1.102,74 |
| 03/02/15 |   | 0,00 | 566,34 | 0,00 | 566,34 | 566,34 |
| 09/02/15 |   | 0,00 | 651,29 | 0,00 | 651,29 | 651,29 |
| 13/02/15 |   | 7,38 | 557,68 | 1,70 | 565,06 | 566,76 |
| 16/02/15 |   | 9,85 | 834,60 | 2,27 | 844,45 | 846,72 |
| 24/02/15 |   | 169,30 | 1.127,16 | 38,94 | 1.296,46 | 1.335,40 |
| 02/03/15 |   | 3,60 | 751,38 | 0,83 | 754,98 | 755,81 |
| 09/03/15 |   | 0,00 | 975,31 | 0,00 | 975,31 | 975,31 |
| 16/03/15 |   | 0,00 | 877,04 | 0,00 | 877,04 | 877,04 |
| 20/03/15 |   | 0,00 | 757,87 | 0,00 | 757,87 | 757,87 |
| 27/03/15 |   | 0,00 | 1.084,85 | 0,00 | 1.084,85 | 1.084,85 |
| 03/04/15 |   | 0,00 | 547,81 | 0,00 | 547,81 | 547,81 |
| 06/04/15 |   | 42,50 | 1.486,54 | 9,78 | 1.529,04 | 1.538,82 |
| 10/04/15 |   | 0,00 | 585,35 | 0,00 | 585,35 | 585,35 |
| 17/04/15 |   | 14,96 | 666,99 | 3,44 | 681,95 | 685,39 |
| 20/04/15 |   | 6,30 | 1.097,81 | 1,45 | 1.104,11 | 1.105,56 |
| 24/04/15 |   | 34,00 | 533,64 | 7,82 | 567,64 | 575,46 |
| 27/04/15 |   | 9,50 | 1.360,12 | 2,19 | 1.369,62 | 1.371,81 |
| 02/05/15 |   | 0,00 | 614,84 | 0,00 | 614,84 | 614,84 |
| 04/05/15 |   | 0,00 | 1.228,77 | 0,00 | 1.228,77 | 1.228,77 |
| 08/05/15 |   | 0,00 | 580,37 | 0,00 | 580,37 | 580,37 |
| 11/05/15 |   | 54,33 | 1.085,92 | 12,50 | 1.140,25 | 1.152,75 |
| 15/05/15 |   | 0,00 | 867,22 | 0,00 | 867,22 | 867,22 |
| 18/05/15 |   | 0,00 | 1.311,31 | 0,00 | 1.311,31 | 1.311,31 |
| 26/05/15 |   | 0,00 | 1.464,14 | 0,00 | 1.464,14 | 1.464,14 |
| 01/06/15 |   | 59,40 | 1.403,06 | 13,66 | 1.462,46 | 1.476,12 |
| 08/06/15 |   | 46,96 | 1.353,76 | 10,80 | 1.400,72 | 1.411,52 |
| 15/06/15 |   | 0,00 | 1.871,95 | 0,00 | 1.871,95 | 1.871,95 |
| 22/06/15 |   | 41,21 | 1.927,29 | 9,48 | 1.968,50 | 1.977,98 |
| 29/06/15 |   | 101,66 | 1.403,10 | 23,38 | 1.504,76 | 1.528,14 |
| 10/07/15 |   | 0,00 | 1.588,50 | 0,00 | 1.588,50 | 1.588,50 |
| 13/07/15 |   | 27,60 | 752,49 | 6,35 | 780,09 | 786,44 |
| 17/07/15 |   | 11,22 | 1.532,84 | 2,58 | 1.544,06 | 1.546,64 |
| 24/07/15 |   | 7,48 | 1.507,03 | 1,72 | 1.514,51 | 1.516,23 |
| 27/07/15 |   | 58,71 | 1.500,60 | 13,50 | 1.559,31 | 1.572,81 |
| 31/07/15 |   | 0,00 | 501,15 | 0,00 | 501,15 | 501,15 |
| 10/12/15 |   | 0,00 | 882,14 | 0,00 | 882,14 | 882,14 |
| 17/12/15 |   | 40,16 | 988,87 | 9,24 | 1.029,03 | 1.038,27 |
| 27/12/15 |   | 0,00 | 786,02 | 0,00 | 786,02 | 786,02 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 786,41 | 42.487,76 | 180,89 | 43.274,17 | 43.455,06 |

- .........................

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (13%) | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 02/07/15 |   | 0,00 | 36,00 | 478,37 | 8,28 | 514,37 | 522,65 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 09/07/15 |   | 3,86 | 11,06 | 671,39 | 3,04 | 686,31 | 689,35 |
| 16/07/15 |   | 0,00 | 39,20 | 630,77 | 9,02 | 669,97 | 678,99 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 3,86 | 86,26 | 1.780,53 | 20,35 | 1.870,65 | 1.890,99 |

- .....................

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 30/06/15 |   | 0,00 | 828,60 | 0,00 | 828,60 | 828,60 |
| 07/07/15 |   | 29,60 | 1.298,85 | 6,81 | 1.328,45 | 1.335,26 |
| 14/07/15 |   | 0,00 | 1.410,85 | 0,00 | 1.410,85 | 1.410,85 |
| 21/07/15 |   | 0,00 | 1.381,62 | 0,00 | 1.381,62 | 1.381,62 |
| 08/12/15 |   | 27,95 | 636,88 | 6,43 | 664,83 | 671,26 |
| 15/12/15 |   | 25,80 | 652,76 | 5,93 | 678,56 | 684,49 |
| 30/12/15 |   | 47,62 | 520,60 | 10,95 | 568,22 | 579,17 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 130,97 | 6.730,16 | 30,12 | 6.861,13 | 6.891,25 |

- ........................

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ |
| 08/12/15 |   | 639,47 | 639,47 |
| 15/12/15 |   | 778,47 | 778,47 |
| 22/12/15 |   | 624,43 | 624,43 |
| 29/12/15 |   | 621,31 | 621,31 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 2.663,68 | 2.663,68 |

- ...................................

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (13%) | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 17/02/15 |   | 603,76 | 78,49 | 603,76 | 682,25 |
|   |

- .....................

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (13%) | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 10/05/15 |   | 82,50 | 525,60 | 44,88 | 608,10 | 652,98 |
|   |

- ........................

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 06/04/15 |   | 2.420,15 | 556,60 | 2.420,15 | 2.976,75 |
|   |

- Α. ..........................

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 10/12/15 |   | 667,65 | 0,00 | 667,65 | 667,65 |
| 17/12/15 |   | 1.046,90 | 0,00 | 1.046,90 | 1.046,90 |
| 24/12/15 |   | 728,30 | 0,00 | 728,30 | 728,30 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 2.442,85 |   | 2.442,85 | 2.442,85 |

- ...........................

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ.ΤΙΜ | ΑΓΟΡΕΣ ΤΗΛΕΚΑΡΤΩΝ (0%) | Κ. ΑΞΙΑ |
| 13/07/15 |   | 1.113,17 | 1.113,17 |

- ΔΕΗ

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Ημερ/νία | Παραστατικό | Αιτιολογία | ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ0% | ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚ. ΕΚΠΤΩΣΗΣ | ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 14/09/15 | 62 |   | 47,66 | 884,84 | 112,50 | 932,50 | 1.045,00 |
|   |
| 26/11/15 | 62 |   | 24,78 | 813,31 | 104,91 | 838,09 | 943,00 |
|   |
|   |   | ΣΥΝΟΛΟ |   |   |   | 1.770,59 |   |

Οι παραπάνω δαπάνες, ύψους 1.770,59 ευρώ, δεν έχουν ήδη γίνει δεκτές από τον έλεγχο γιατί, όπως προαναφέρθηκε, δεν προσκομίστηκαν φωτοαντίγραφα των λογαριασμών ή άλλα αποδεικτικά, π.χ. εξοφλήσεις ή καρτέλα από την ΔΕΗ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα των παραπάνω εγγραφών στο βιβλίο Εξόδων.

Συγκεντρωτικά:

|  |  |
| --- | --- |
| ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ |
|   | 70.349,88 |
|   | 43.274,17 |
|   | 1.870,65 |
|   | 6.861,13 |
|   | 2.663,68 |
|   | 603,76 |
|   | 608,10 |
|   | 2.420,15 |
|   | 2.442,85 |
|   | 1.113,17 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 132.207,54 |

• Δεν διαφυλάχτηκαν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδόθηκαν από το φορολογικό μηχάνισμο FFA14000684 ή το σχετικό αρχείο txt.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ. 41754/22-10-2021 Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών (παρ.1, περ. α'), καθώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. γ' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), περί μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων κατόπιν σχετικής πρόσκλησης.

Εφαρμόζοντας την αρχή των αναλογιών ο έλεγχος, προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους ανά κατηγορία εμπορευμάτων. Καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, φορολογικού έτους 2015, ώστε να εντοπιστούν οι τιμές πώλησης, ούτε άλλα πληροφοριακά στοιχεία (π.χ. τιμοκατάλογοι, εκτυπώσεις από πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης κ.λπ.), ο έλεγχος, σύμφωνα με την [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) χρησιμοποίησε πληροφορίες και διευκρινίσεις από αντισυμβαλλόμενους καθώς και ποσοστά μικτού κέρδους επί κόστους 7

ομοειδών επιχειρήσεων, προσαρμόζοντάς τα ανάλογα με τα χαρακτηριστικά της προσφεύγουσας επιχείρησης (π.χ. γεωγραφική θέση, εποχικότητα κ.λπ.)

Συγκεκριμένα, για τις τηλεκάρτες (Φ.Π.Α. 0%), ο έλεγχος προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους βάσει της έκπτωσης που αναγράφεται από τους προμηθευτές στα Τ.Π.Υ. Από τα τιμολόγια αγορών που ήταν καταχωρημένα στα βιβλία της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα ως εξής:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Επωνυμία προμηθευτή | Α.Φ.Μ | Αξία αγορών | Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους | Ακαθάριστα έσοδα |
|   |   | 74.799,03 | 2,32% | 76.534,37 |
|   |   | 7.630,85 | 2,23% | 7.801,02 |
| ΣΥΝΟΛΟ |   | 82.429,88 |   | 84.335,39 |

Για τα τσιγάρα (Φ.Π.Α. 0%), ο έλεγχος προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους βάσει πληροφοριών που άντλησε από τους προμηθευτές της προσφεύγουσας, αναφορικά με τις συνολικές αγορές της για το έτος 2015, τις τιμές αγοράς και τις τιμές λιανικής πώλησης. Μετά από επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από τσιγάρα ως κάτωθι:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Επωνυμία προμηθευτή | Α.Φ.Μ | Αξία αγορών | Ποσοστό  μικτού κέρδους επί κόστους | Ακαθάριστα έσοδα |
|   |   | 124.599,81 | 4,32857% | 129.993,20 |
|   |   | 81.885,35 | 4,33531% | 85.435,33 |
|   |   | 48.528,71 | 4,15663% | 50.545,87 |
|   |   | 32.376,03 | 3,78855% | 33.602,61 |
|   |   | 52.872,01 | 3,99308% | 54.983,23 |
|   |   | 12.449,42 | 4,12% | 12.962,34 |
|   |   | 1.488,70 | 4,12% | 1.550,03 |
| ΣΥΝΟΛΟ |   | 354.200,03 |   | 369.072,62 |

Οι αγορές με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, 6,5%, 13% και 23% αποτελούν ποσοστό 9,6% του συνόλου των αγορών της προσφεύγουσας. Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, τιμοκατάλογοι ή άλλα πληροφοριακά στοιχεία σχετικά με τις τιμές πώλησης, ο έλεγχος προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Από πληροφορίες που λήφθησαν από ομοειδείς επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον νομό Χανίων, διαπιστώθηκε ότι τα ποσοστά μικτού κέρδους σε βασικές ομάδες προϊόντων είναι τα εξής: αναψυκτικά και μπύρες 30% - 40%, πατατάκια, σοκολάτες και τσίχλες 25% -30%, γαλακτοκομικά 25% και αντηλιακά πάνω από 40%.

Για τα παγωτά χρησιμοποιήθηκε ο επίσημος τιμοκατάλογος λιανικής πώλησης και βάσει των τιμολογίων αγοράς, το μικτό περιθώριο κέρδους διαπιστώθηκε ότι ξεπερνά το 55%.

Για τα μπουκάλια εμφιαλωμένου νερού, λήφθηκαν υπόψη οι χαμηλότερες τιμές πώλησης σε ομοειδείς επιχειρήσεις (μίνι μάρκετ) του νομού Χανίων και διαπιστώθηκε σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς της προσφεύγουσας ότι το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους διαμορφώνεται ως εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ΕΙΔΟΣ | Μέση τιμή αγοράς | Τιμή πώλησης | Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους |
| Μπουκάλι 0,5 λίτρου | 0,17 | 0,30 | 76,47059% |
| Μπουκάλι 0,75 λίτρου | 0,19 | 0,50 | 163,1579 |
| Μπουκάλι 1,5 λίτρου | 0,26 | 0,70 | 169,2308 |

Παράλληλα εξετάστηκαν από τον έλεγχο τα ποσοστά μικτού κέρδους επί κόστους σε μεγάλες αλυσίδες σούπερ μάρκετ, οι οποίες διαφοροποιούνται από τα μίνι μάρκετ, διότι πετυχαίνουν καλύτερες τιμές αγοράς των προϊόντων τους, αλλά παράλληλα οι τιμές πώλησης είναι πολύ χαμηλότερες από αυτές των μίνι μάρκετ. Διαπιστώθηκε ότι σε αλυσίδες σούπερ μάρκετ τοπικής εμβέλειας το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους το 2015 ήταν 20,34%, ενώ σε σούπερ μάρκετ πανελλήνιας εμβέλειας το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους το 2015 ήταν 35,31%.

Ο έλεγχος αξιολογώντας όλα τα παραπάνω κατέληξε να προσδιορίσει τα έσοδα της προσφεύγουσας για την κατηγορία προϊόντων με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, 6,5%, 13% και 23%, λαμβάνοντας υπόψη το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους, αυτό της τοπικής αλυσίδας σούπερ μάρκετ, ήτοι 20%.

Με βάση τα παραπάνω, τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου που προέρχονται από αγορές με ΦΠΑ 6%, 6,5%, 13% και 23% είναι 55.967,112 ευρώ:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ΑΓΟΡΕΣ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΠΑ (Α) | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (Β) | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ |
| (Γ)=(Β)+(Β)\*20% |
| ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 6% | -254,31 |   |
| ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 6,5% | 1.029,04 | 1.234,848 |
| ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 13% | 13.991,86 | 16.790,232 |
| ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 23% | 31.618,36 | 37.942,032 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 46.384,95 | 55.967,112 |

Κατοπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2015, στο ύψος των 509.375,12 €.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΓΟΡΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ |
| ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ (Φ.Π.Α. 0%) | 82.436,88 | 84.335,39 |
| ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (Φ.Π.Α. 0%) | 354.200,03 | 369.072,62 |
| ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 6%, 6,5%, 13% και 23% | 46.384,95 | 55.967,11 |
|   | 483.021,86 | 509.375,12 |

Ακολούθως, το φορολογητέο αποτέλεσμα της προσφεύγουσας διαμορφώθηκε ως εξής:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ |
| Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα | 197.831,62 | 509.375,12 |
| Μείον: Κόστος πωληθέντων | 483.021,86 | 483.021,86 |
| Μικτό κέρδος | -285.190,24 | 26.353,26 |
| Μείον: Δαπάνες | 5.244,52 | 5.244,52 |
| Κέρδος | -290.434,76 | 21.108,74 |
| Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες |   | 134.102,52 |
| Καθαρό κέρδος | -290.434,76 | 155.211,26 |

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

• Μη νόμιμη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 24, 25 και 26 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).

• Επιβολή δεύτερου προστίμου για την ίδια παράβαση λόγω προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2015 κατόπιν των υπ' αριθμό ........./22-072020 και.../13-10-2020 Γνωστοποιήσεων - Προσκλήσεων.

•  Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και ιδιαίτερα της επιλογής της τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών.

• Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των λογιστικών διαφορών σε ύψος 132.207,54 €, λόγω πληρωμών προμηθευτών χωρίς τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής, καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη οι [ΠΟΛ.1216/2014](https://www.taxheaven.gr/circulars/19627/pol-1216-1-10-2014) και ΠΟΛ.1143/03.07.2015.

•  Μη απόδειξη της αντικειμενικής υπόστασης των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο φορολογητέων εκροών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529):

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων,

καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.....

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή

εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529):

1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529):

1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.....

Επειδή, στην Έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων καταγράφονται μόνο τα πρωτότυπα βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά και όχι φωτοαντίγραφα που προσκομίζονται για τις ανάγκες του ελέγχου και μπορούν να παραμείνουν στη διάθεσή του.

Επιπλέον στην υπ' αριθμό 39/2021 Έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, εκ παραδρομής δεν σβήστηκε από τον έλεγχο η προεκτυπωμένη πρόταση «Η έκθεση αυτή συντάχθηκε στην έδρα του φορολογούμενου...». Σαφώς όμως αναφέρεται ότι η κατάσχεση έγινε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Χανίων, στην οδό Τζανακάκη αρ.3.

Επειδή, το φορολογικό έτος 2014 παραγράφηκε την 31/12/2020 και το φορολογικό έτος 2015 παραγράφηκε την 31/12/2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις ορθά εκδόθηκαν, εντός της προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, δεν προβλέπεται η αναφορά της απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ σχετικά με τα κριτήρια επιλογής των υποθέσεων που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επί του σώματος της εντολής ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις αναγράφονται επί των σωμάτων αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529):

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου

1

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 Πρόστιμα [ΚΦΔ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529):

ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').
Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4337/year/2015/article/3/paragraph/1) του [άρθρου 3](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4337/year/2015/article/3) του ν. [4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715), "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."
Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του [άρθρου 3](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4337/year/2015/article/3) του ν. [4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715)), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.
Επειδή, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1026/2018](https://www.taxheaven.gr/circulars/28118/pol-1026-2018), με θέμα «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του [άρθρου 54](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/54) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ([ΚΦΔ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων»
IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1252/2015](https://www.taxheaven.gr/circulars/22291/pol-1252-20-11-2015), θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.
Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.....

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το έτος 2020 βάσει της υπ' αριθμό ............ /17-07-2020 Εντολής ελέγχου και των υπ' αριθμό πρωτ /22-07-2020 και ............/13-10-2020 Προσκλήσεων - Γνωστοποιήσεων, προσκόμισε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Χανίων τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής της για τις χρήσεις 2014 και 2015.

Ο ισχυρισμός αυτός επιβεβαιώνεται από τα φωτοτυπικά αντίγραφα της ανωτέρω αρχικής εντολής ελέγχου και της πρώτης Πρόσκλησης - Γνωστοποίησης, (τα οποία προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας με την υπ' αριθμό πρωτ /28-04-2021 Ενδικοφανή προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά των πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 και επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2020) τα οποία αναφέρουν ως ελεγχόμενη περίοδο και τις δύο χρήσεις (2014 και 2015) και ζητείται η προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και για τα δύο έτη.

Επιπλέον, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν αντικρούεται από την υπ' αριθμό πρωτ /18-02-2022 Έκθεση απόψεων επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Επειδή, για την προσφεύγουσα εκδόθηκε η υπ' αριθμό ............/17-07-2020 Εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου περιόδου 01/01/2014 έως 31/12/2015.

Η ανωτέρω εντολή γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την υπ' αριθμό πρωτ. ............/22-Ο7-2020 Πρόσκληση - Γνωστοποίηση, με την οποία κλήθηκε η τελευταία να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησής της, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014 και 2015. Ακολούθως, εστάλη στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμό πρωτ /13-10-2020 δεύτερη Πρόσκληση - Γνωστοποίηση, με την οποία ζητήθηκε η προσκόμιση περαιτέρω στοιχείων, μηνιαίων αναφορών των βιβλίων, αποδεικτικών εξόφλησης και δικαιολογητικών εγγράφων του φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθμό............/24-12-2020 Έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη των Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό FFA14000684 ή το σχετικό αρχείο, κατά παράβαση των διατάξεων της [παρ.2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13/paragraph/2) του [άρθρου 13](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), με συνέπεια την έκδοση της υπ' αριθμό 921/2412-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου, ποσού 2.500,00 €.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμό πρωτ/18-02-2022 Έκθεση απόψεων επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, με την ανωτέρω (............/17-07-2020) εντολή ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος μόνο για το φορολογικό έτος 2014.

Στη συνέχεια εκδόθηκε νέα εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2015, η υπ' αριθμό ............/13-01-2021, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με τη με αριθμό πρωτ/30-07-2021 Πρόσκληση - Γνωστοποίηση.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η διαπίστωση περί μη διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων φορολογικού έτους 2015 έγινε το έτος 2020 κατόπιν της υπ' αριθμό πρωτ. ............ /22-07-202Ο Πρόσκλησης - Γνωστοποίησης. Επειδή, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1026/2018](https://www.taxheaven.gr/circulars/28118/pol-1026-2018), οι εν λόγω παραβάσεις εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Συνεπώς, λανθασμένα εκδόθηκε η υπ' αριθμό ............ /22-12-2021 Πράξη

Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2021, καθώς είχε εκδοθεί ίδιο πρόστιμο για τη χρήση 2014. Οι λοιποί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 24, 25 και 26 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28, του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528):

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, στο [άρθρο 13](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται ότι:

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή ....

Επειδή, σύμφωνα με την [Α.1293/2019](https://www.taxheaven.gr/circulars/31363/a-1293-2019), με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:

Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 της [Ε.2015/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32280/e-2015-2020), με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)»:

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

Η προϋπόθεση της περ. β' της [παρ. 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (ΦΕΚ 170 Αζ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα:

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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν διαφύλαξε και κατά συνέπεια δεν προσκόμισε στο σύνολό τους τα στοιχεία αγορών / δαπανών και πωλήσεων του φορολογικού έτους 2015, μετά από σχετική πρόσκληση, καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Συνεπώς, είναι σαφής η πλήρωση των προϋποθέσεων των διατάξεων της περ. 1γ' του άρθρου 28 του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), ώστε να μπορεί να προσδιοριστεί το εισόδημα της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2015, με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν της από 22/12/2021 εισηγητικής έκθεσης της ελέγκτριας ............ εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ/22-10-2021 Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων για την εφαρμογή έμμεσων τεχικών ελέγχου του άρθρου 28 του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, περ. 1 α' του άρθρου 27 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). Η ως άνω απόφαση ρητά αναφέρεται τόσο στο από 03/11/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων όσο και στις από 22/12/2021 Εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529):

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.

Επειδή, σύμφωνα με την [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Α'170):

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων

ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το

απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

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.....

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην περίπτωσή της δεν ενδείκνυται η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών. Επειδή, η επιχείρηση της προσφεύγουσας έχει περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων και τα έσοδά της προέρχονται από τη διάθεση των αποθεμάτων. Επιπλέον οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων και οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες. Ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης και στο περιθώριο μικτού κέρδους (τηλεκάρτες και τσιγάρα). Συνεπώς, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων της, σύμφωνα με την [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-2016-2020) και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής της αρχής των αναλογιών βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Επειδή εν προκειμένω, για τον προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας χρησιμοποιήθηκε το περιθώριο μικτού κόστους επί αγορών. Η αναλογία αυτή διαμορφώθηκε βάσει των τιμολογίων αγορών της και των πληροφοριών που προκύπτουν από αυτά και από τους αντισυμβαλλόμενους.

Συγκεκριμένα, από τα Τ.Π.Υ. έκδοσης των προμηθευτών της προσφεύγουσας για τις τηλεκάρτες, οι οποίες αποτελούν το 17,07% του συνόλου των αγορών, προκύπτει το ποσοστό έκπτωσής της προσφεύγουσας, το οποίο είναι το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους.

Για τα τσιγάρα, που αποτελούν το 73,33% του συνόλου των αγορών της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η λιανική πώληση είναι σταθερή και γνωστή, από τα τιμολόγια αγορών προκύπτει το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους.

Για τα υπόλοιπα είδη που εμπορεύεται η προσφεύγουσα, από στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον νομό Χανίων προέκυψε ότι το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους κυμαίνεται ανά κατηγορία εμπορευμάτων από 25% έως 55% για τα παγωτά, 76,47% για το εμφιαλωμένο νερό 0,5 λίτρου και πάνω από 160% για τις μεγαλύτερες συσκευασίες εμφιαλωμένου νερού.

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι σε αλυσίδες σούπερ μάρκετ τοπικής εμβέλειας (οι οποίες πετυχαίνουν καλύτερες τιμές αγοράς αλλά και οι τιμές πώλησης τους είναι πολύ χαμηλότερες) το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους το 2015 ήταν 20,34%, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα της προσφεύγουσας, για τα είδη εκτός των τηλεκαρτών και των τσιγάρων, με το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους, ήτοι 20%.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος λανθασμένα θεώρησε ότι στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 έως 31/12/2015 η επιχείρηση δεν διέθετε αποθέματα. Επειδή στην με αρ. δήλωσης ............ Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από

Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2015, η απογραφή έναρξης και λήξης είναι μηδενική και ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της έχει γίνει με κόστος πωληθέντων το ποσό των 483.021,86 €, δηλαδή το σύνολο των αγορών της χρήσης. Επιπλέον, η συνεχής ροή των τιμολογίων αγοράς υποδεικνύει τη διατήρηση χαμηλού επιπέδου αποθεμάτων.

Επειδή, στο άρθρο 23, του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), περί εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, \_....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1143/3.7.2015, με θέμα «Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015)»:

«Με αφορμή προφορικά ερωτήματα που τίθενται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.» Επειδή, σύμφωνα με την [Ε.2066/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/33074/e-2066-2020), με θέμα « Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «ΤραπεΖική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Αζ/28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής»: Με την [ΠΟΛ.1143/03-07-2015](https://www.taxheaven.gr/circulars/21262/pol-1143-3-7-2015) εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) τραπεΖικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1143/2015](https://www.taxheaven.gr/circulars/21262/pol-1143-3-7-2015) σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015). Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ όλη τη διάρκεια της τραπεΖικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28. 6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας. Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών. Επειδή, τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι από 28/06/2015 έως και 19/07/2015: ΑΦΟΙ ΜΙΝΩΣ & ΓΙΩΡΓΟΣ ΣΠΥΡΙΔΑΚΗΣ Ο.Ε., Α.Φ.Μ

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 30/06/15 |   | 0,00 | 2.512,14 | 0,00 | 2.512,14 | 2.512,14 |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 07/07/15 |   | 0,00 | 2.499,36 | 0,00 | 2.499,36 | 2.499,36 |
| 14/07/15 |   | 0,00 | 2.633,52 | 0,00 | 2.633,52 | 2.633,52 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ |   | 7.645,02 |   | 7.645,02 | 7.645,02 |

Ν. & Ι. ΑΝΔΡΕΑ ΠΑΠΑΔΟΥΛΑΚΗ Ο.Ε., Α.Φ.Μ..........

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 29/06/15 |   | 101,66 | 1.403,10 | 23,38 | 1.504,76 | 1.528,14 |
| 10/07/15 |   | 0,00 | 1.588,50 | 0,00 | 1.588,50 | 1.588,50 |
| 13/07/15 |   | 27,60 | 752,49 | 6,35 | 780,09 | 786,44 |
| 17/07/15 |   | 11,22 | 1.532,84 | 2,58 | 1.544,06 | 1.546,64 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 140,48 | 5.276,93 | 32,31 | 5.417,41 | 5.449,72 |

ΔΙΑΚΙΝΗΣΙΣ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε.Β.Ε., Α.Φ.Μ

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (13%) | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 02/07/15 |   | 0,00 | 36,00 | 478,37 | 8,28 | 514,37 | 522,65 |
| 09/07/15 |   | 3,86 | 11,06 | 671,39 | 3,04 | 686,31 | 689,35 |
| 16/07/15 |   | 0,00 | 39,20 | 630,77 | 9,02 | 669,97 | 678,99 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 3,86 | 86,26 | 1.780,53 | 20,35 | 1.870,65 | 1.890,99 |

ΠΕΡΡΑΚΗΣ ΝΙΚΟΣ, Α.Φ.Μ..........

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ. TIM. | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΠΝ/ΚΩΝ | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
| 30/06/15 |   | 0,00 | 828,60 | 0,00 | 828,60 | 828,60 |
| 07/07/15 |   | 29,60 | 1.298,85 | 6,81 | 1.328,45 | 1.335,26 |
| 14/07/15 |   | 0,00 | 1.410,85 | 0,00 | 1.410,85 | 1.410,85 |
|   | ΣΥΝΟΛΑ | 29,60 | 3.538,30 | 6,81 | 3.567,90 | 3.574,71 |

|  |
| --- |
| ΑΡΓΟΣ NET Α.Ε.. ΑΦΜ ......... |
| ΗΜ/ΝΙΑ | ΑΡ.ΤΙΜ | ΑΓΟΡΕΣ ΤΗΛΕΚΑΡΤΩΝ (0%) | Κ. ΑΞΙΑ |
| 13/07/15 |   | 1.113,17 | 1.113,17 |

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των εν λόγω δαπανών έγινε σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1143/2015](https://www.taxheaven.gr/circulars/21262/pol-1143-3-7-2015) και την [ΠΟΛ.1216/2014](https://www.taxheaven.gr/circulars/19627/pol-1216-1-10-2014).

Επειδή, δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, βάσει όσων ορίζονται με την [Ε.2066/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/33074/e-2066-2020).

Οι σχετικές δαπάνες παρατίθενται συγκεντρωτικά στον ακόλουθο πίνακα.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (13%) | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. (23%) | ΑΓΟΡΕΣ (0%) | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
|   |   |   | 7.645,02 |   | 7.645,02 | 7.645,02 |
|   |
|   |   | 140,48 | 5.276,93 | 32,31 | 5.417,41 | 5.449,72 |
|   |
|   | 3,86 | 86,26 | 1.780,53 | 20,35 | 1.870,65 | 1.890,99 |
|   |
|   |   | 29,60 | 3.538,30 | 6,81 | 3.567,90 | 3.574,71 |
|   |
|   |   |   | 1.113,17 |   | 1.113,17 | 1.113,17 |
|   |
| ΣΥΝΟΛΑ | 3,86 | 256,34 | 19.353.95 | 59,47 | 19.614,15 | 19.673,61 |

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές τις δαπάνες που αφορούν την Δ.Ε.Η. και τον Ο.Τ.Ε. ύψους 1,894,98 € και τις δαπάνες ύψους 132.2017,54 € λόγω μη προσκόμισης αποδείξεων πληρωμής τους με τραπεζικά μέσα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 18/02/2022 Έκθεση απόψεων επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., “ Για τις δαπάνες αυτές (Δ.Ε.Η. και Ο.Τ.Ε.) δεν προσκομίστηκαν οι σχετικοί λογαριασμοί ή φωτοαντίγραφα των λογαριασμών ή άλλα αποδεικτικά, π.χ. εξοφλήσεις ή καρτέλα από την ΔΕΗ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα των παραπάνω εγγραφών στο βιβλίο Εξόδων...” “ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά όλα τα αποδεικτικά εξόφλησης που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας εξόφλησης. Δεν αναγνώρισε τις λοιπές δαπάνες / αγορές, για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο.”.

Επειδή, σύμφωνα με την [Ε.2016/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32283/e-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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Α'170):

.. 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. ..

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου περί φορολογίας Φ.Π.Α. είναι αόριστη και ασαφής καθώς δεν διευκρινίζει σε τι συνίσταται η προσθήκη στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές διαφοράς φορολογητέων εκροών αξίας 43.286,46 € και ταυτόχρονα ο μη υπολογισμός πιστωτικού υπολοίπου αξίας 9.763,93 €.

Επειδή, από την με αρ.......... /22-12-2021 Έκθεση μερικού επιτόποιου ελέγχου Φ.Π.Α. σαφώς επεξηγείται με τη χρήση πινάκων (σελ. 4-5) το ποσό των φορολογητέων εκροών (55.967,11 €) που προέκυψε από τον προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας με την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών καθώς και ο μη υπολογισμός του πιστωτικού υπολοίπου αξίας 9.763,93 €.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, είναι βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται με εξαίρεση

Α) την επιβολή της υπ' αριθμό ......... /22-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου για την παράβαση της μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων η οποία διαπιστώθηκε κατόπιν της υπ' αριθμό ............ /22-07-2020 Πρόσκλησης - Γνωστοποίησης της Δ.Ο.Υ. Χανίων δυνάμει της υπ' αριθμό ......... /17-07-2020 εντολής ελέγχου η οποία αρχικά εκδόθηκε για τον έλεγχο και των δύο χρήσεων (2014 και 2015) και

Β) τη μη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την [Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015)](https://www.taxheaven.gr/law/%CE%A0.%CE%9D.%CE%A0.%2028.6.2015/2015) τραπεζικής αργίας, βάσει της [Ε.2066/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/33074/e-2066-2020).

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 19/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 2202 ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ, και ειδικότερα:

Την τροποποίηση των:

Α) υπ' αριθμό ............ /22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Β) υπ' αριθμό ............ /22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Την ακύρωση της:

Γ) υπ' αριθμό ............/22-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

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

Φορολογικό έτός 2015

Α) υπ' αριθμό ............ /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|   | ΔΗΛΩΣΗ | ΕΛΕΓΧΟΣ | ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ. | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου | 2.945,12 | 2.945,12 | 2.945,12 | - |
| Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου | 0,22 | 155.211,48 | 135.597,33 | 135.597,11 |
| Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό | 324,00 | 48.043,72 | 41.247,12 | 40.923,12 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. |   | 23.859,86 | 20.461,56 | 20.461,56 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 121,94 | 9.312,69 | 8.135,84 | 8.013,90 |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή | 1.803,37 | 82.573,70 | 69.844,52 | 68.041,15 |

Β) υπ' αριθμό ............ /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φ.Π.Α.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|   | ΔΗΛΩΣΗ | ΕΛΕΓΧΟΣ | ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ. | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| Αξία φορολογητέων εκροών | 12.680,65 | 55.967,11 | 55.967,11 | 43.286,46 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 51.027,43 | 49.204,89 | 49.465,09 | 1.562,34 |
| Φόρος εκροών | 2.192,25 | 10.989,67 | 10.989,67 | 8.797,42 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 11.956,18 | 8.945,98 | 9.005,45 | 2.950,73 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. |   | 1.021,84 | 992,11 | 992,11 |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή |   | 3.065,53 | 2.976,33 | 2.976,33 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 9.763,93 |   |   | 9.763,93 |

Γ) υπ' αριθμό............/22-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

0,00 €

ΔΕΔ 1932/2022

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου Αρχή των αναλογιών - Μη απόδειξη ποσοστού φύρας

24 Μάιος 2022

Taxheaven.gr

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24/05/2022

Αριθμός Απόφασης: 1932

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.      Τις διατάξεις :

α. Του [άρθρου 63](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/63) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (ΦΕΚ Α 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α [1036960 ΕΞ 2017](https://www.taxheaven.gr/circulars/25841/d-org-a-1036960-10-3-2017)/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2.    Την αριθ. Δ.Ε.Δ. [1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016](https://www.taxheaven.gr/circulars/24477/ar-prwt-d-e-d-1126366-ex-2016) (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 24.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ........... ενδικοφανή προσφυγή της ...........

........................... του ................... με Α.Φ.Μ......................, κατοίκου ......................................................, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

-Της υπ' αριθμ. ..../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

-Της υπ' αριθμ. .../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ......... ενδικοφανούς προσφυγής της......................................του....................... με Α.Φ.Μ......................., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα: -Με την υπ' αριθμ........./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το δηλωθέν πιστωτικό ποσό 345,59 ευρώ, χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος 83.885,56 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.951,12 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του [ΚΦΔ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ποσού 42.115,58 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 142.297,85 ευρώ.

-Με την υπ' αριθμ ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν αναγνωρίσθηκε το δηλωθέν πιστωτικό ποσό 3.122,37 ευρώ, και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ΦΠΑ ποσού 65.015,09 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α [ΚΦΔ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ποσού 32.507,54 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 97.522,63 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 23/12/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ...............

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ.../1/8431/21-10-2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) για τα φορολογικά έτη 2015-2016 καθώς όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

α)Μη έκδοση πέντε (5) φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 130,00€, κατά τον διενεργηθέντα προληπτικό έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. στις 09/08/2015 (Πράξη Επιβολής Προστίμου ...../2016).

β) Για την ελεγχόμενη χρήση 2015, το συνολικό οικογενειακό δηλωθέν εισόδημα της ελεγχόμενης ποσού 570,41€, δεν επαρκεί προκειμένου να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής της. Έχει καταβάλει για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων συνολικά το ποσό των 13.742,06 ευρώ, ενώ το δηλούυενο οικογενειακό εισόδηυα της χρήσης 2015 είναι 570,41 ευρώ.

γ) Δηλώνει ζημίες για τις χρήσεις 2015 και 2016, που οφείλονται - μεταξύ άλλων - στην καθόλου ικανοποιητική σχέση αγορών —πωλήσεων και στην μη εκδοση φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   | ΧΡΗΣΕΙΣ | ΑΓΟΡΕΣ | ΔΑΠΑΝΕΣ | ΠΩΛΗΣΕΙΣ | ΖΗΜΙΕΣ |
| 1 | 2015 | 164.555,70 | 71.112,68 | 169.091,67 | 60.393,77 |
| 2 | 2016 | 170.543,94 | 93.382,64 | 234.716,75 | 29.209,83 |

δ) Καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, το υπόλοιπο Φ.Π.Α. παραμένει πιστωτικό. Η δήλωση [2]

Φ.Π.Α. του 4ου τριμήνου της χρήσης 2015 (01/10/2015 — 31/12/2015) παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο 3.122,37€.

ε) Οι δαπάνες και οι αγορές της ελεγχόμενης επιχείρησης, είναι δυσανάλογα υψηλές, σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της......

Από τον έλεγχο προσδιορίσθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με την αρχή των αναλογιών και καταλογίσθηκαν διαφορές εισοδήματος και ΦΠΑ με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

• Απορρίπτονται εντελώς τα Βιβλία της επιχείρησής της, χωρίς όμως την ανάλυση των προαπαιτούμενων προϋποθέσεων, η οποία αποτελεί ουσιώδη τύπο της όλης διαδικασίας. Ο υπολογισμός των εισοδημάτων της δηλαδή μόνο με την χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου , «καταργεί» τα -ήδη ελεγχθέντα- Βιβλία της επιχείρησής της, η οποία λειτουργεί σύννομα από το 2000 και απασχολεί προσωπικό ,χωρίς να λαμβάνονται υπόψιν οι πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς και τα προβλήματα που έχουν δημιουργηθεί στις επιχειρήσεις εστίασης (και όχι μόνο) δεν συμβαδίζει με την συνταγματική επιταγή του άρθρου 4 παράγραφος 5 του Συντάγματος της Ελλάδος. Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις απαιτείται όπως ακυρωθούν ως αντισυνταγματικές.

• Ο έλεγχος έσφαλε στους υπολογισμούς του κατά τον υπολογισμό των αναλογιών , δεν έλαβε καθόλου υπόψιν του τις μεγάλες απώλειες τροφίμων που αναγκάζονται να καταστρέψουν αφενός λόγω φύρας κι αφετέρου διότι η κίνηση δεν ήταν η αναμενόμενη. Εξάλλου, η περιορισμένη πολλές φορές κίνηση κατώτερη της αναμενόμενης τους αναγκάζει πολλάκις να μεγαλώνουν τις μερίδες (για να μην πετάξουν στην κυριολεξία τον κόπο τους —προμήθειας και ετοιμασίας) ΕΝΩ η τιμή μερίδας παραμένει σταθερή κι αμετάβλητη και πάντα σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο κι άρα ο έλεγχος υπολόγισε λάθος το κόστος της κάθε μερίδας φαγητού. Συνεπώς οι κατά τα προαναφερθέντα υπολογισμοί από τον έλεγχο των εισοδημάτων της είναι εσφαλμένοι, άτοποι και μη ανταποκρινόμενοι στην πραγματικότητα κι ως εκ τούτου ακυρωτέοι ή έστω μερικώς τροποποιούμενοι /μεταρρυθμιστέοι.

• Οι προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες επιβάλλεται η ένδικη «ποινή», είναι παντελώς αναιτιολόγητες και εντελώς αόριστες αφού δεν περιέχουν στο σώμα τους αυτοτελή αιτιολογία, που να περιλαμβάνει τα κύρια στοιχεία των αποδιδόμενων παραβάσεων. Η έλλειψη επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων τις καθιστά ακυρωτέες.

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) ορίζεται:

«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, στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) ορίζεται:

«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.».

Επειδή με την [Α.1293/2019](https://www.taxheaven.gr/circulars/31363/a-1293-2019) (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2015/2020 αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) . Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) , 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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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. ...

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) , 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.

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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528). Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/1) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28/paragraph/2) του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) , 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) .».

Επειδή στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α 1008/2020 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α και δ της [παραγράφου 1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27/paragraph/1) του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου....

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.

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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) , 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

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 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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

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 στην Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε 2016/2020 ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (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](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων -πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

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..»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ.2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή στο σώμα της πράξης, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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 εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας αφενός τον ισχυρισμό ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αφετέρου ισχυρίζεται την μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και ότι η χρήση των αδιευκρίνιστων και άρα μη ελεγκτέων και αντισυνταγματικών έμμεσων τεχνικών υπολογισμού των εσόδων και των φορολογητέων εκροών της, είχε σαν αποτέλεσμα να προσδιοριστούν με αναξιόπιστο τρόπο τα τελικά κέρδη της.

Ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

- Όπως αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου και στα λοιπά στοιχεία του φακέλου, στην υπό κρίση περίπτωση διαπιστώθηκε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2015, το συνολικό οικογενειακό δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσα, δεν επαρκούσε προκειμένου να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής της, και συγκεκριμένα από την φορολογική της εικόνα διαπιστώνονται τα εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Φορολογικό έτος | 2015 |
| Συνολικό      ποσό      δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος | 0,00 |
| 1. Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα (ελεγχόμενης) | 0,11 |
| 2. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ελεγχόμενης) | 0,00 |
| 3.    Ζημιά    από    επιχειρηματική δραστηριότητα (ελεγχόμενης) | - 60.393,77 |
| Συνολικό      ποσό      δηλούμενου εισοδήματος συζύγου | 570,30 |
| Σύνολο προσωπικών δαπανών | 15.712,11 |
| 1. Φόροι (εισοδήματος & [ΕΝΦΙΑ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/570)) | 1.970,05 |
| 2. Τοκοχρεολυτική δόση δανείου (σύμφωνα με το Ε1) | 13.742,06 |
| Διαφορά | -15.712,11 |

Επίσης, από επιτόπιο φορολογικό (προληπτικό) έλεγχο που είχε διενεργηθεί από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, και συγκεκριμένα στις 09/08/2015, είχε διαπιστωθεί η μη έκδοση πέντε (5) φορολογικών στοιχείων αξίας, συνολικής αξίας 130,00€.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, και δεδομένου ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις τόσο της παρ.1 όσο και της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), εκδόθηκε - κατόπιν σύνταξης εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή - η με αριθμό πρωτ............./05.11.2021 απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Χανίων σύμφωνα με την οποία, αποφασίστηκε η εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών για την ελεγχόμενη χρήση.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-Ως προς τον τρόπο προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, η τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε, ήτοι ο συσχετισμός μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει των τιμών καταλόγου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της επιχείρησης δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης. Τούτη περιλαμβάνεται άλλωστε και στις απαριθμούμενες του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) έμμεσες τεχνικές ελέγχου ως αρχή των αναλογιών. Επίσης, ως προς το θέμα της επικαλούμενης μεγάλης απώλειας τροφίμων και των καταστροφών φαγητών, λόγω μη αναμενόμενης κίνησης, επισημαίνεται ότι, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε αυτό το αντικείμενο, κατά κανόνα, υπολογίζουν την ημερήσια κίνηση και ετοιμάζουν ανάλογες ποσότητες, ενώ διαθέτουν ψυγεία και καταψύκτες για τη συντήρηση των ειδών που δεν μαγειρεύονται. Σε κάθε δε περίπτωση, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ύπαρξης μεγάλης «φύρας», σε συνδυασμό και με τις αυξημένες δαπάνες λειτουργίας, δε δικαιολογούν την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης, ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους. Επίσης, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κατάλληλα δικαιολογητικά (πρωτόκολλα καταστροφής), που να αποδεικνύουν ότι πράγματι μέρος των αποθεμάτων και α' υλών που αγοράσθηκαν κρίθηκαν ακατάλληλα προς πώληση και καταστράφηκαν.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση προβάλλει τον ισχυρισμό ότι, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της, λαμβάνοντας ως βάση υπολογισμού, τα μη αξιόπιστα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος είναι αβάσιμος, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες ορίζεται ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/12/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων,..................................., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας των εφαρμοζόμενων διατάξεων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ............... ενδικοφανούς προσφυγής της.........................................του.......................με Α.Φ.Μ....................., και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

-Της υπ' αριθμ........./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

-Της υπ' αριθμ........./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Φόρος εισοδήματος

|  |  |
| --- | --- |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος | 84.231,15 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 15.951,12 |

|  |  |
| --- | --- |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) | 42.115,58 |
| Συνολικό καταλογιΖόμενο ποσό | 142.297,85 |

(ως η υπ' αριθμ.........../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

φορολογικού έτους 2015)

ΦΠΑ

|  |  |
| --- | --- |
| Διαφορά φόρου ΦΠΑ | 65.015,09 |
| Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) | 32.507,55 |
| Συνολικό καταλογιΖόμενο ποσό | 97.522,63 |

(ως η υπ' αριθμ........./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου

01/01/2015-31/12/2015)

Φορολογικό έτος 2016

Φόρος εισοδήματος

|  |  |
| --- | --- |
|   |   |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος | 57.399,80 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 10.236,44 |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) | 28.699,90 |
| Συνολικό καταλογιΖόμενο ποσό | 96.336,14 |

ΔΕΔ 2075/2022

Λογιστικές διαφορές - Έμμεσες τεχνικές ελέγχου - Μη διαφύλαξη στοιχείων

30 Μάιος 2022

Taxheaven.gr

Καλλιθέα, 30/05/2022
Αριθμός απόφασης: 2075


ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 582

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
α. Του [άρθρου 63](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/63) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
β. Του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 23-10-2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/34602/d-org-a-1125859-ex-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](https://www.taxheaven.gr/circulars/26053/pol-1064-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την [ΠΟΛ.1069/2014](https://www.taxheaven.gr/circulars/18334/pol-1069-4-3-2014) Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ [1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016](https://www.taxheaven.gr/circulars/24477/ar-prwt-d-e-d-1126366-ex-2016) (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου............................. ενδικοφανή προσφυγή του..............................ΑΦΜ:............................., κατοίκου............................., κατά:

• της υπ' αριθ............................../2021 πράξης επιβολής προστίμου [άρθρου 58Α παρ.1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58%CE%91/paragraph/1) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης

• της υπ' αριθ............................../2021 πράξης επιβολής προστίμου [άρθρου 58Α παρ.1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58%CE%91/paragraph/1) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης

• της υπ' αριθ............................../2021 πράξης επιβολής προστίμου [άρθρου 7 παρ.3 και 5](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4337/year/2015/article/7) του ν.[4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης

• της υπ' αριθ............................../2021 πράξης επιβολής προστίμου [άρθρου 54](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/54) και [54Ε](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/54%CE%95) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης

• της υπ' αριθ............................../2021 πράξης επιβολής προστίμου [άρθρου 54](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/54) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης

• της υπ' αριθ............................../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης

• της υπ' αριθ............................../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης

• της υπ' αριθ............................../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης.

• της υπ' αριθ............................../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου............................. ενδικοφανούς προσφυγής του ..............................ΑΦΜ: .............................. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

•  Με την υπ' αριθμ............................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του [άρθρου 58Α παρ.1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58%CE%91/paragraph/1) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε στον υπόχρεο πρόστιμο ίσο με 120,45€ (Αξία συναλλαγής 1.003,79€, Αξία Φ.Π.Α. 240,91€ , Συντελεστής 50%), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. . Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ.58Α παρ.1 του νόμου [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).

•  Με την υπ' αριθμ............................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του [άρ 58Α παρ.1](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/58%CE%91/paragraph/1) του Ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε στον υπόχρεο πρόστιμο ίσο με 589,50€ (Αξία συναλλαγής 5.126,01€, Αξία Φ.Π.Α. 1.178,99€ , Συντελεστής 50%) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ.58Α παρ.1 του νόμου [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).

•  Με την υπ' αριθμ............................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. [4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715), φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε στον υπόχρεο πρόστιμο ίσο με 12.752,17€ (51.008,69x 25%) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ.7 παρ.3 περ.στ' του νόμου [4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715).

•  Με την υπ' αριθμ............................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 και 54Ε του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε στον υπόχρεο πρόστιμο συνολικού ποσού ίσο με 9.244,21€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

α) Δε συμμορφώθηκε με τις κατά το [άρθρο 13](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) υποχρεώσεις του ήτοι: Δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία ή/και στοιχεία ), τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία (a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt & s.txt) που δημιούργησαν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί............................. και ............................., ύστερα  από τη υπ. αριθμ. πρωτ............................../05-03-2021 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 και 7 των Ε.Λ.Π. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του [αρ. 13 παρ.2](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/13/paragraph/2) του [ΚΦΔ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 9.144,21€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται στις διατάξεις του αρ. 54Ε παρ.1 και 3 του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529).

β) Υπέβαλε ανακριβή- ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 8,10,12,14 των Ε.Λ.Π. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του [αρ. 14 παρ. 3](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/14/paragraph/3) του [ΚΦΔ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 54 παρ. 1 περ.α', παρ.2 περ.α' του Κ.Φ.Δ.

•  Με την υπ' αριθμ............................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ.54 του Ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε στον υπόχρεο πρόστιμο ίσο με 100,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Υπέβαλε ανακριβή - ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 8,10,12,14 των Ε.Λ.Π. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 14 παρ. 3 του [ΚΦΔ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529). Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 54 παρ. 1 περ.α', παρ.2 περ.α' του Κ.Φ.Δ.

•  Με την υπ' αριθμ.............................. /27-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 9.637,27€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ ποσού 4.229,15€ , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 13.866,42€ και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 2.234,57€.

•  Με την υπ' αριθμ.............................. /27-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 5.603,88€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ ποσού 2.681,48€ , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 8.285,36€ και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 1.595,48 €.

• Με την υπ' αριθμ.............................. /27-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 4.299,57€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ποσού 2.149,79€ , πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 150,98€ ήτοι συνολικό ποσό 6.600,34€.

• Με την υπ' αριθμ.............................. /27-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 11.442,08€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ποσού 5.721,04€ , πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 849,88€ ήτοι συνολικό ποσό 18.013,00€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 27/12/2021 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., Ελέγχου Προστίμου Άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν.[4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715) και Ελέγχου Προστίμων Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2015-31/12/2016, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ..............................

/01/2021 Εντολής Μερικού Φορολογικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

Για το φορολογικό έτος 2015 πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους , σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και του 27 του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) διότι:

• υπάρχουν οι παρακάτω παραβάσεις σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Α.Α ΑΕΠ | ΔΟΥ | ΕΤΟΣ | Ημ/νία ΑΕΠ | Διαχ.Περίοδ ος (ΑΠΟ) | Διαχ.Περίοδ ος (ΕΩΣ) | Α/Α | ΠΑΡΑΒΑΣΗ | ΠΡΟΣΤΙΜΟ |
| 276 | 2513 | 2016 | 06/04/2016 | 01/01/2015 | 31/12/2015 | 1 | 9918  Μη  διαφύλαξη του Βιβλιαρίου  Συντήρησης και επισκευών (αρθ. 10παρ3περ ζ') -ΕΗΟ.................. | 1.200,00 |
| 275 | 2513 | 2016 | 06/04/2016 | 01/01/2015 | 31/12/2015 | 1 | 9918 Μη διαφύλαξη του  Βιβλιαρίου Συντήρησης και επισκευών (αρθ. 10παρ3περ ζ') -ΔΖΠ | 1.200,00 |

• ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ύστερα από το υπ. αριθμ. πρωτ............................../05-03- 2021 αίτημα της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, τα ηλεκτρονικά αρχεία (a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt & s.txt) που δημιούργησαν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί ΔΖΠ.............................και ............................., τα οποία όφειλε να διαφυλάττει κατ' ελάχιστον για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης,

•  ο έλεγχος προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 5.705,00 € η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα,

•  ο έλεγχος προσδιόρισε μη έκδοση/ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 6.260,42 €, λόγω ονομαστικών πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά-διευκρινίσεις,

•  το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του ελεγχόμενου δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου έτους.

Ο προσφεύγων, στην δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Ε1) για το φορολογικό έτος 2015, δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ποσό 20.000,00 €. Στον έλεγχο προσκόμισε σχετικό πίνακα για τα οικονομικά έτη 2012 έως 2015, με βάση τον οποίο προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο για ανάλωση ποσό 20.218,12 €.

Ο έλεγχος προσδιόρισε διαθέσιμο υπόλοιπο για ανάλωση ποσό 18.464,87 € και επισημαίνει το εξής:

Το οικονομικό έτος 2014 έχει δηλωθεί στην δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος δαπάνη για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου ποσού 4.220,07 €, αντί του ορθού 5.973,32 €.

Για την διαχειριστική περίοδο από 1/1/2015 έως 31/12/2015, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, των συγκεντρωτικών καταστάσεων της ίδιας και των αντισυμβαλλομένων της. Λόγω της δραστηριότητας και του πλήθους των εμπορεύσιμων αγαθών της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους μόνο για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα προϊόντα καρτοκινητής.

Για το φορολογικό έτος 2015, ο έλεγχος εφάρμοσε την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και στα προϊόντα καρτοκινητής και προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 141.451,21 €, ήτοι περισσότερα από τα δηλωθέντα έσοδα συνολικού ποσού 83.586,15 €, ήτοι απόκρυψη φορολογητέας ύλης ποσού 57.865,06 € (=141.451,21-83.586,15) ως κάτωθι:

|  |
| --- |
| ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2015-31/12/2015 |
| ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ-ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΥΦ | ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ |
| ΕΓΚΑΤΑΣΤΑ ΣΗ | ΠΡΟΪΟΝΤΑ | ΑΓΟΡΕΣ | ΠΩΛΗΣΕΙΣ | % ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥ Σ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕ ΩΝ | % ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝ ΤΩΝ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩ Ν | ΠΡΟΣΔΙΟΡΙ ΣΘΕΝΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΣΟΔΑ | ΑΠΟΚΡΥΒ ΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣ ΤΑ ΕΣΟΔΑ |
| Α | Β | Γ | Δ=1-Γ | Ε=Α/Δ | ΣΤ=Ε-Β |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ΚΕΝΤΡΙΚΟ (ΒΙΒΛΙΑ) | ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑ ΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ | 79.319,29 | 57.974,38 | 3% | 97% | 81.772,46 | 23.798,08 |
| ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ (ΒΙΒΛΙΑ) | ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑ  ΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ | 37.667,01 | 20.686,17 | 3% | 97% | 38.831,97 | 18.145,80 |
| ΣΥΝΟΛΑ ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ (1) | 116.986,30 | 78.660,55 |   |   | 120.604,43 | 41.943,88 |
| ΚΕΝΤΡΙΚΟ (ΒΙΒΛΙΑ) | ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΡΤΟΚΙΝΗΤΗΣ | 6.719,26 | 1.598,00 | 2% | 98% | 6.856,39 | 5.258,39 |
| ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ (ΒΙΒΛΙΑ) | ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΡΤΟΚΙΝΗΤΗΣ | 7.094,06 | 3.327,60 | 2% | 98% | 7.238,84 | 3.891,97 |
| ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΜΥΦ | ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΡΤΟΚΙΝΗΤΗΣ | 6.635,40 |   | 2% | 98% | 6.770,82 | 6.770,82 |
| ΣΥΝΟΛΑ ΤΗΛΕΚΑΡΤΩΝ (2) | 20.429,84 | 4.925,60 |   |   | 20.846,78 | 15.921,18 |
| ΣΥΝΟΛΑ (1) + (2) | 137.416,14 | 83.586,15 |   |   | 141.451,21 | 57.865,06 |

Επίσης, από την επεξεργασία τραπεζικών λογαριασμών για το φορολογικό έτος 2015 ο έλεγχος διαπίστωσε ανακριβή έκδοση/μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου συνολικού ποσού 5.126,02€ καθώς και προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 5.705,00€.

|  |  |
| --- | --- |
| ΕΤΟΣ | ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ |
| 2015 |   | 3.860,00 |
| 2015 |   | 1.845,00 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 5.705,00 |

Τέλος, για το έτος 2015 έγινε φορολογική αναμόρφωση ποσού 20.677,96€ ως κάτωθι:

|  |
| --- |
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ([άρθρα 22](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/22) και [23](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/23) ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)) ΕΤΟΣ 2015 |
| Α/Α | ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ | ΠΟΣΟ |
| ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ | ΚΕΝΤΡΙΚΟ | ΣΥΝΟΛΟ |
| 1 | Δαπάνη για αγορά αγαθών ή ληψη υπηρεσιώνάνω 500,00 € χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23) | 0,00 | 5.416,56 | 5.416,56 |
| 2 | Δαπάνες για αγορές εμπορευμάτων που δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες (άρθρο 22) | 0,00 | 0,00 | Ο,ΟΟ |
| 3 | Δαπάνες που δεν αφορούν αγορές εμπορευμάτων και δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες (άρθρο 22) | 1.275,08(=1.482,39-207,31) | 7.849,95(=8.032.47-182.52) | 9.125,03 |
| 4 | Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκε το παραστατικό και υπάρχουν αποκλίσεις στις ΜΥΦ (άρθρο 22) | 181,52 | 191,48 | 373,00 |
| 5 | Αποσβέσεις |   | 5.763,37 (=13.081,29-2.098,62-21,30-3.374,00 1.824,00) | 5.763,37 |
|   | ΣΥΝΟΛΟ | 1.456,60 | 19.221,36 | 20.677,96 |

Για το φορολογικό έτος 2016 ο έλεγχος δεν εφάρμοσε την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών διότι δεν διαπίστωσε σημαντική δυσαναλογία αγορών και πωλήσεων στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και στις τηλεκάρτες, παρόλο που πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ,  σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και του [27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) διότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Ο προσφεύγων, στην δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Ε1) για το φορολογικό έτος 2016, δήλωσε χρηματικά ποσά που προέρχονται από δάνεια (κωδ. 781) συνολικό ποσό 13.300,00 €. Στον έλεγχο προσκόμισε το από 22/12/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ιδίου και της ................................... (Α.Φ.Μ....................................), με βάση το οποίο η δεύτερη δάνεισε τον ελεγχόμενο ποσό 9.000,00 €. Ωστόσο η...................................δεν δήλωσε ως  όφειλε το ποσό του δανείου στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, καθώς υπάγεται στα τεκμήρια. Επίσης με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η ίδια τα προηγούμενα έτη δεν προκύπτει ότι είχε διαθέσιμο κεφάλαιο ώστε να χορηγήσει το εν λόγω δάνειο. Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2016 ο έλεγχος διαπίστωσε ανακριβή έκδοση/μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου συνολικού ποσού 1.003,79€. Καθώς και προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 1.371,00€.

Τέλος, για το έτος 2016 έγινε φορολογική αναμόρφωση ποσού 19.130,19€ ως ακολούθως:

|  |
| --- |
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ([άρθρα 22](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/22) και [23](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/23) ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)) ΕΤΟΣ 2016 |
| Α/Α | ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ | ΠΟΣΟ |
| 1 | Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500,00 € χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23) | 6.221,03 |
| 2 | Δαπάνες για αγορές εμπορευμάτων που δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες (άρθρο 22) | 1.001,95 |
| 3 | Δαπάνες που δεν αφορούν αγορές εμπορευμάτων και δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες (όρθρο 22) | 11.907,21 (=11.231,15-79,68+ 2.912,33-2.156,59) |
| 4 | Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκε το παραστατικό και υπάρχουν αποκλίσεις στις ΜΥΦ (άρθρο 22) | 0,00 |
|   | ΣΥΝΟΛΟ | 19.130,19 |

Από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν τα ακόλουθα οικονομικά αποτελέσματα για την προσφεύγουσα εταιρεία:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | 2015 | 2016 |
| Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας | 531.177,56 | 119.907,77 |
| Δηλωθέντα Ακαθάριστα Παροχής Υπηρεσιών | -5.321,79 | 10.550,00 |
| Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα από πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων και προϊόντων καρτοκινητής τηλεφωνίας, βάσει έμμεσου προσδιορισμού ακαθάριστων εσόδων | 57.865,06 | 0,00 |
| Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα από πωλήσεις στον πελάτη ............, βάσει ονομαστικών πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς | 5.126,02 | 1.003,79 |
| Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων | 588.846,85 | 131.461,56 |
| Μείον κόστος πωληθέντων | 498.822,50 | 109.728,42 |
| Μείον δαπάνες | 73.935,24 | 23.373,11 |
| Καθαρά κέρδη | 16.089,11 | -1.639,97 |
| Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες που δηλώθηκαν | 0,00 | 0,00 |
| Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου | 20.677,96 | 19.130,19 |
| Σύνολο Καθαρών Κερδών ελέγχου | 36.767,07 | 17.490,22 |

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη χρήση του άρθρου 28 ΚΦΕ.

Ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του [άρθρου 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) και του [28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και διενήργησε έλεγχο εφαρμόζοντας τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Τα τεκμήρια διαβίωσης του έτους 2015 καλύπτονται από ανάλωση κεφαλαίου προηγουμένων ετών και συνεπώς η ζημιά του έτους 2015 ορθά μεταφέρθηκε στο επόμενο. Τα επιχειρήματα του ελέγχου στη σελ. 53 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος σχετικά με τον μη ορθό υπολογισμό και την μη ορθή μεταφορά των φορολογικών ζημιών, είναι λανθασμένα.

2. Πλημμέλεια λόγω μη έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης για την επιλογή της εφαρμοσθείσας μεθόδου ελέγχου (αρχή των αναλογιών).

Δεν έγινε καμία αναφορά σχετικά με τη διαδικασία επιλογής της έμμεσης μεθόδου ελέγχου που εφαρμόστηκε (αρχή των αναλογιών) για το φορολογικό έτος 2015. Δεν έγινε καμία αναφορά στα ουσιαστικά κριτήρια επιλογής της έμμεσης μεθόδου ελέγχου και ούτε στην έγκριση της επιλογής αυτής της μεθόδου από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας.

3. Εσφαλμένη η επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου αυτής.

Δεν ενδείκνυται η επιλεγείσα μέθοδος της αρχής των αναλογιών για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην εν λόγω επιχείρηση διότι ο έλεγχος απομόνωσε μόνο δύο είδη, ενώ η επιχείρηση εμπορεύεται πολλούς κωδικούς προϊόντων και έχει μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων. Ο έλεγχος έσφαλε και ως προς την επιλογή της μεθόδου ελέγχου και ως προς τον τρόπο εφαρμογής της.

4. Εσφαλμένη κρίση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς και περί ύπαρξης αναιτιολόγητων πιστώσεων από Πετράκη Αλεξάνδρα.

Καταλογίζεται αυθαίρετα μη έκδοση τιμολογίων και μη έκδοση ΑΛΠ (Απόδειξης λιανικής πώλησης). Για την διαπίστωση της μη έκδοσης παραστατικών έγινε παρανόμως χρήση των [άρθρων 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και [27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) επειδή παρόλο που ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν μπορεί να εξάγει ΣΜΚ (συντελεστή Μικτού Κέρδους), δημιούργησε αυθαίρετα και αναιτιολόγητα ένα ΣΜΚ 10% και βάσει αυτού στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. προσδιόρισε μετακύλιση των πωλήσεων από χαμηλότερο σε υψηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. Επίσης είναι εσφαλμένα τα πορίσματα του ελέγχου περί ύπαρξης ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς από άγνωστη πηγή ή αιτία.

5. Εσφαλμένη κρίση περί απόρριψης των δαπανών ετών 2015-2016.

Δεν αναγνωρίστηκαν συγκεκριμένες δαπάνες ως εκπεστέες από το εισόδημα της ελεγχόμενης περιόδου θεωρώντας τες ως λογιστική διαφορά παρόλο που πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/22) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).

6. Εσφαλμένος καταλογισμός Φ.Π.Α.

Για το έτος 2015 διαπιστώθηκε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α συνολικού ποσού 8.614,64€ ενώ για το έτος 2016 δεν διαπιστώθηκε μετατόπιση. Για τον παράνομο τεκμαρτό υπολογισμό της μετατόπισης Φ.Π.Α. χρησιμοποιείται συντελεστής κέρδους που δεν τεκμηριώνεται από πού αντλείται. Ο συντελεστής μικτού κέρδους 10% είναι αυθαίρετος και δεν προκύπτει από καμία ελεγκτική διαδικασία. Επίσης, η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση απογραφής και γι' αυτό ελλείψει αποθέματος έναρξης, ετησίων αγορών και απογραφής λήξης δεν μπορούν να υπολογιστούν οι πωλήσεις σε ποια κατηγορία ανήκουν. Γι' αυτό η μετατόπιση θα πρέπει να προσδιοριστεί σε βάθος χρόνου.

7. Μη κοινοποίηση προσωρινής πράξης προστίμου άρθρου 54 ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)-Παράβαση του άρθρου 28 ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)-Μη συνδρομή προϋποθέσεων για την επιβολή του προστίμου.

Μη κοινοποίηση της πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 7 του ν. [4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715), αλλά κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου. Γι' αυτό ζητείται ακύρωση των εν λόγω πράξεων.

8. Μη συνδρομή νόμιμων προϋποθέσεων για την επιβολή προστίμου Φ.Η.Μ.

Δεν προσκομίστηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία των δύο μηχανισμών ...................................και ...................................λόγω καταστροφής λόγω διακοπής ρεύματος. Προσκομίστηκε το με υπ' αριθ. πρωτ..................................../28-04-2021 έγγραφο, το οποίο αφορά δελτίο τεχνικού ελέγχου από τον....................................

9. Πλημμελής αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου.

Ο έλεγχος αποτυγχάνει να ανταποκριθεί στο βάρος της απόδειξης που φέρει σχετικά με τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και ταυτόχρονα τυγχάνουν πλημμελώς αιτιολογημένες οι συνοδευτικές των προσβαλλόμενων πράξεων εκθέσεις ελέγχου. Από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτουν αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή , ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση τα γεγονότα που θεμελιώνουν τη διαπίστωση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στο [άρθρο 22](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/22) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης......»·

Επειδή, στο [άρθρο 23](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/23) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) « Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικείες Εκθέσεις Ελέγχου ,από τα παραστατικά δαπανών που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση στις απόψεις της, ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τις δαπάνες που αφορούσαν παραγωγικές δαπάνες της προσφεύγουσας. Σχετικά με τα λοιπά προσκομισθέντα παραστατικά δαπανών προκύπτει ότι αυτά δεν αποτελούν παραγωγικές δαπάνες της προσφεύγουσας και συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίζεται η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, στο [άρθρο 54Ε](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/54%CE%95) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» ορίζεται:

«1.α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. [4308/2014](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660) (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. [4308/2014](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.

3.Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 1, το πρόστιμο του παρόντος μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ηλεκτρονικά αρχεία των δύο μηχανισμών ............................δεν προσκομίστηκαν λόγω διακοπής ρεύματος και αυτό επιβεβαιώνεται με το υπ' αριθ. πρωτ..................................../28-04-2021 έγγραφο που προσκομίστηκε, το οποίο αφορά δελτίο τεχνικού ελέγχου από τον....................................

Επειδή, από την 27/12/2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι απώλεια των Φ.Η.Μ. δηλώθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ..................................../28-04-2021 δελτίο τεχνικού ελέγχου από τον..................................., σε ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης εντολής ελέγχου ήτοι 21/01/2021 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο [άρθρο 27](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/27) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» ορίζεται:

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.

Επειδή, στο [άρθρο 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν.[4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) «Μέθοδοι προσδιορισμού εσόδων» ορίζεται:

«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, στο άρθρο 3 της απόφασης [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής» ορίζεται:

«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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528), 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](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528).».

Επειδή, στο άρθρο 4 της απόφασης [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου» ορίζεται:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1050/2014](https://www.taxheaven.gr/circulars/18287/pol-1050-17-2-2014) , άρθρο 5 «Επιλογή τεχνικής ελέγχου» ορίζεται: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

(Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την [ΠΟΛ.1094/2014](https://www.taxheaven.gr/circulars/18635/pol-1094-7-4-2014)).»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, Φ.Π.Α., Προστίμων [ΚΦΔ](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) και Προστίμου Άρθρου 7 παρ.3&5 ν. [4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715) στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ..................................../21-01-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

Επειδή, από την 27/12/2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2015 ο έλεγχος προέβη στην χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα, της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, ο έλεγχος εφάρμοσε την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών μόνο στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και στα προϊόντα καρτοκινητής και γι' αυτά τα προϊόντα ισχύουν τα ακόλουθα:

Στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας, ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών και οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 9 του άρθρου 19](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/19/paragraph/9) του ν [2859/2000](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5), έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30.

Στις περιπτώσεις παράδοσης βιομηχανοποιημένων καπνών, η φορολογική υποχρέωση και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά την θέση των προϊόντων σε ανάλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 44](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/44) του ν [2859/2000](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5). Ο φόρος καταβάλλεται μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης από τα υπόχρεα πρόσωπα του [άρθρου 101](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2960/year/2001/article/101) του ν. [2960/2001](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/517). Οι λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών, για την παράδοση των προϊόντων αυτών δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30, και συνεπώς, η εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών δεν επηρέασε την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται παράβαση του [άρθρου 28](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4172/year/2013/article/28) του ν. [4172/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528) και της [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020). Συγκεκριμένα, επικαλείται την παράβαση των προαναφερόμενων διατάξεων, διότι χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο η έμμεση μέθοδος της αρχής των αναλογιών για τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για το φορολογικό έτος 2015, χωρίς να υφίσταται προηγούμενη έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι υφίσταται προηγούμενη αιτιολογημένη απόφαση-έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου για την επιλογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, συνεπώς ο ισχυρισμός γίνεται δεκτός, ως βασίμως προβαλλόμενος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω:

•  η με υπ' αριθμ..................................../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, και
•  η με υπ' αριθμ..................................../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ.7, παρ. 5 του ν.  [4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 5 της [ΠΟΛ.1050/2014](https://www.taxheaven.gr/circulars/18287/pol-1050-17-2-2014), και 4 της [Α.1008/2020](https://www.taxheaven.gr/circulars/32242/a-1008-2020), και που συνίσταται στη μη έκδοση απόφασης έγκρισης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης για την επιλογή της μεθόδου εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών και ως εκ τούτου οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παρ. 6 του άρθρου 63](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/63/paragraph/6) του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), όπως προστέθηκε με το [άρθρο 49](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4223/year/2013/article/49) [παρ.5](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4223/year/2013/article/49/paragraph/5) του ν. [4223/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/570) (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της [ΠΟΛ.1064/2017](https://www.taxheaven.gr/circulars/26053/pol-1064-2017), σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του [άρθρου 36](https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/36) του ν. [4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529), σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 1971 ενδικοφανούς προσφυγής του ..................................., ΑΦΜ: ..................................., και  ειδικότερα: την ακύρωση για λόγους τυπικής πλημμέλειας:

1) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης,

2) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Οριστικής Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

2) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

3) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

4) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

5) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

6) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

7) της υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

Φορολογικό έτος 2015

1) Υπ' αριθμό.................................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)

Καταλογιζόμενο ποσό                                                   589,50 €

2) Υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54&54Ε του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)

Καταλογιζόμενο ποσό                                                 9.244,21 €

3) Υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|   | ΔΗΛΩΣΗ | ΕΛΕΓΧΟΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ. |
| Αξία φορολογητέων εκροών | 442.269,62 | 447.395,65 | 5.126,03 | 5.126,03 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 409.308,37 | 400.726,89 | 8.581,48 | 8.581,48 |
| Φόρος εκροών | 73.856,34 | 83.649,95 | 9.793,61 | 9.793,61 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 76.090,91 | 74.012,68 | 2.078,23 | 2.078,23 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 2.234,57 |   | 2.234,57 | 2.234,57 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο |   | 9.637,27 | 9.637,27 | 9.637,27 |
| Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. |   | 4.229,15 | 4.229,15 | 4.229,15 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή |   | 13.866,42 | 13.866,42 | 13.866,42 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 2.234,57 |   | 2.234,57 | 2.234,57 |

Αναφορικά με τις υπ' αρ..................................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ.7 παρ.3 και 5 του Ν.[4337/2015](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715) και.................................../27-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης προβεί στις απαραίτητες ενέργειες σύμφωνα με τα ανωτέρω οριζόμενα. Φορολογικό έτος 2016

1)Υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής του άρθρου 58Α παρ.1 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529)

Καταλογιζόμενο ποσό                                                    120,45 €

2)Υπ' αριθμ. .................................../27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.[4174/2013](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529) Καταλογιζόμενο ποσό 100,00 €

3)Υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|   | ΔΗΛΩΣΗ | ΕΛΕΓΧΟΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ. |
| Αξία φορολογητέων εκροών | 81.586,33 | 82.590,12 | 1.003,79 | 1.003,79 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 78.307,56 | 63.055,41 | 15.252,15 | 15.252,15 |
| Φόρος εκροών | 16.860,25 | 17.101,16 | 240,91 | 240,91 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 18.455,73 | 11.497,28 | 6.958,45 | 6.958,45 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 1.595,48 |   | 1.595,48 | 1.595,48 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο |   | 5.603,88 | 5.603,88 | 5.603,88 |
| Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. |   | 2.681,48 | 2.681,48 | 2.681,48 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή |   | 8.285,36 | 8.285,36 | 8.285,36 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 1.595,48 |   | 1.595,48 | 1.595,48 |

4)Υπ' αριθμ..................................../27-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|   | ΔΗΛΩΣΗ | ΕΛΕΓΧΟΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ. |
| Φορολογητέο εισόδημα | 4,89 | 18.866,11 | 18.861,22 | 18.861,22 |
| Υπόλοιπο φόρου (χρεωστικό ποσό) | 0,73 | 4.300,30 | 4.299,57 | 4.299,57 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. |   | 2.149,79 | 2.149,79 | 2.149,79 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης |   | 150,98 | 150,98 | 150,98 |
| Τέλος επιτηδεύματος | 700,00 | 700,00 |   |   |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή | 700,73 | 7.301,07 | 6.600,34 | 6.600,34 |

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ