



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 18.06.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1150

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α. 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **16.12.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με ΑΦΜ κατοίκου ΔΗΜΟΥ κατά: **1)** της υπ' αρ. /**2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **2)** της υπ' αρ. /**2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ **3)** της υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **4)** της υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **5)** της υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **6)** της υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις προστίμων, διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φπα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 16.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου/16.12.2019 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:

1) Με την υπ' αρ./**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις, ήτοι δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα στοιχεία, τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 § 2 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. και επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 παρ. η' και § 2 παρ. ε' του ν. 4174/2013

2) Με την υπ' αρ./**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 5.707,80 €, λόγω α) μη έκδοσης ΑΛΣ απροσδιόριστου πλήθους αποκρυβείας αξίας 297.039,83 € και μη έκδοση τιμολογίου έκπτωσης τζίρου αξίας 977,97 €, β) μη έκδοσης δύο τιμολογίων αξίας 2.800,00 € και γ) μη έκδοσης τιμολογίου έκπτωσης τζίρου με, και επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4337/2015, ήτοι:

α) $1/3 * 15 * 800,00 = 4.000,00 \text{ €}$

β) $25\% * 2.800,00 = 700,00 \text{ €}$

γ) $25\% * 4.031,20 = 1.007,80 \text{ €}$ 5.707,80 €

3) Με την υπ' αρ./**2019** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό φόρου εισοδήματος 87.778,64 €, πλέον 89.384,99 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), και τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.400,00 €, και συνολικά 178.563,63 €.

4) Με την υπ' αρ./**2019** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό φόρου εισοδήματος 68.124,90 €, πλέον 34.062,45 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.) και τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.150,00 €, και συνολικά 103.337,35 €.

5) Με την υπ' αρ./**2019** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό φπα 58.770,20 €, πλέον 59.847,70 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.) και συνολικά 118.615,90 €.

6) Με την υπ' αρ./**2019** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό φπα 64.131,07 €, πλέον 32.065,54 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.) και συνολικά 96.196,61 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου, προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, φπα και ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ. σύμφωνα με την αρ./...../2019 εντολή ελέγχου, βάσει των διατάξεων των ΠΟΛ 1037/2005 και 1293/2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

"1. τυπικοί λόγοι ακυρότητας των πράξεων.

1^α. η ΔΟ.Υ. ΧΑΝΙΩΝ στηρίζει τις διαπιστώσεις και τα λοιπά αποτελέσματα του ελέγχου της και προέβει σε φορολογικές εγγραφές σε βιβλία και λοιπά έγγραφα τα οποία: κατά το μέρος που κατασχέθηκαν με

την υπ' αρ./2019 έκθεση κατάσχεσης δεν αφορούν τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, αλλά αποδεδειγμένα τις διαχειριστικές περιόδους 2008, 2016 και 2019, και κατά το μέρος που αφορούν διαχειριστικές περιόδους 2013 και 2014, αυτά δεν κατασχέθηκαν νομίμως όπως τούτο ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26§5 και του άρθρου 24 ν. 4174/2013

16. καμία από τις εκδοθείσες εντολές ελέγχου δεν φέρει ως ελεγχόμενο πρόσωπο την εταιρεία

1γ. οι προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων και προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φέρουν ως ελεγχόμενο και άρα υπόχρεο «πρόσωπο» στα πρόστιμα και λοιπούς φόρους την εταιρεία δηλαδή διαφορετικό πρόσωπο από εκείνο το οποίο ελέγχεται και μνημονεύεται στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου με αποτέλεσμα τόσον το σημείωμα ελέγχου όσον και οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, εκτός των άλλων να επιδοθούν μη νομίμως και σε αναρμόδιο προς το σκοπό αυτό πρόσωπο μη έχον ανάλογη εξουσία ήτοι τον, περίπτωση η οποία και επαναλήφθηκε και κατά την κοινοποίηση των με την ενδικοφανή αυτή προσφυγή μας πράξεων.

1δ. από το περιεχόμενο του συνόλου των πράξεων που εξέδωσε η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων-Κρήτης απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη.

2. ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας των πράξεων.

2^α. Ανυπόστατες, αναπόδεικτες και μη διαπραχθείσες τυγχάνουν οι αποδιδόμενες σε βάρος της εταιρείας μας παραβάσεις, περί μη συμμόρφωσης της εταιρείας μας στις διατάξεις του άρθρου 13 (χωρίς την μνεία του νόμου) και ειδικότερα επειδή αυτή δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα στοιχεία, τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του ΚΦΔ και του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ

2β. Όσον αφορά τις καταλογιζόμενες σε βάρος της εταιρείας μας παραβάσεις περί δήθεν: αα) Μη έκδοσης, γενικώς και αορίστως, παραστατικών στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 8 του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ χωρίς την μνεία: Της αιτίας για την οποία αναζητείται η έκδοση του παραστατικού στοιχείου, Του είδους των παραστατικών στοιχείων η έκδοση των οποίων αναζητείται από την Δ.Ο.Υ., του είδους της συναλλαγής, Της αξίας μιας εκάστης συναλλαγής, Της ημερομηνίας διάπραξης μιας εκάστης παράβασης, που συνιστούν την αντικειμενική υπόσταση αυτών, ενώ οι ελλείψεις αυτές δεν αναπληρώνονται ούτε και στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου.

ββ) Μη έκδοση, γενικώς και αορίστως, παραστατικά στοιχεία για λιανικές πωλήσεις ύψους 298.017,80€ κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΦΑΣ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ, χωρίς την μνεία: Του είδους των παραστατικών στοιχείων ή έκδοση των οποίων αναζητείται από την Δ.Ο.Υ., Του είδους των πωληθέντων αγαθών, Της αξίας μιας εκάστης συναλλαγής και Την ημερομηνία διάπραξης μιας εκάστης συναλλαγής, στοιχεία που συνιστούν την αντικειμενική υπόσταση αυτών, ενώ οι ελλείψεις αυτές δεν αναπληρώνονται ούτε στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου.

Επίσης, ισχυρίζεται ότι εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χωρίς να παραπέμπει σε καμία απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) ή του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) περί καθορισμού του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου, ουδόλως αποδεικνύει τον ισχυρισμό αυτό αλλά σχοινοβατεί και αυτοσχεδιάζει.

Εφαρμόζει τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005 για την διαδικασία του ελέγχου και συνέχεια παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν. 2238/94 και άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 και στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 για την διαχ/κη περίοδο 1/1-31/12/2014 και - Ισχυρίζεται ότι είναι αναγκαία η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ήτοι αυτής του συσχετισμού μεταξύ αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, χωρίς να παραπέμπει σε σχετική απόφαση περί του τρόπου εφαρμογής αυτής,...

2γ. Όσον αφορά τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Στις διατάξεις της ΠΟΛ 1050/2014 δεν υπάρχει πρόβλεψη εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τα Νομικά Πρόσωπα στις οποίες παραπέμπει η διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος αυτών. Συνεπώς η Δ.Ο.Υ. Χανίων- Κρήτης επικαλούμενη την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε λανθασμένη νομική βάση εσθίριζε τα αποτελέσματά της. Όμως ακόμη και στην περίπτωση που κανείς βασίμως θα μπορούσε να υποστηρίξει ότι οι έμμεσες τεχνικές

εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα, με την ΠΟΛ 1050/2014 δεν προβλέπεται ο τρόπος εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. Χανίων- Κρήτης ήτοι «της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» και πάντως με την έμμεση αυτή τεχνική ουδόλως προβλέπεται η μετατροπή των αγορών σε πωλήσεις.

2δ. Όσον αφορά τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Ο προσδιορισμός αυτός του ΦΠΑ από την Δ.Ο.Υ. Χανίων- Κρήτης έχει στηριχθεί στα εσφαλμένα αποτελέσματα που μνημονεύονται στις εκθέσεις ελέγχου περί εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς και την έκθεση φορολογίας εισοδήματος και την μηδέποτε αποδειχθείσα και κατά τα άλλα ανύπαρκτη φορολογητέα ύλη (ακαθάριστα έσοδα) η οποία περαιτέρω εδράζεται σε ανύπαρκτες παραβάσεις που αποδίδει αυθαίρετως και αναποδείκτως σε βάρος της εταιρείας μας η Δ.Ο.Υ. Χανίων- Κρήτης, περί δήθεν δηλαδή μη έκδοσης παραστατικών στοιχείων, μη αποτολμώντας καν να κατονομάσει αυτά ως φορολογικά στοιχεία”.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 Υπόμνημα –Προσκόμιση νέων στοιχείων, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΧΑΝΙΩΝ) και εκδόθηκε υπ’ αριθμ. /2020 πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ., με την οποία ζητούσαμε να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου να γίνει επαναπροσδιορισμός του φορολογητέου Εισοδήματος.

Η παραπάνω πράξη κοινοποιήθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ) με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020/ΕΜΠ/2020 έγγραφο.

Επειδή, επί της ως άνω αναπομπής, η αρμόδια ελεγκτική αρχή, με το αρ. πρωτ. /..... /2020 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020) έγγραφο, μας διαβίβασε το πόρισμά της - κατόπιν συμπληρωματικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν - σύμφωνα με το οποίο:

“Κατόπιν εξέτασης των νέων στοιχείων που τέθηκαν υπόψη σας, ήτοι των δελτίων ανάγνωσης φορολογικής μνήμης των ΦΤΜ, σύμφωνα με τον κατωτέρω πίνακα (στοιχεία 1-5), όπου περιέχονται πληροφορίες ανά δελτίο ημερήσιας κίνησης Ζ (σύνολο αξίας και ΦΠΑ ανά κατηγορία συντελεστή ΦΠΑ) για την ελεγχόμενη περίοδο, η υπηρεσία μας προέβη στην επαλήθευση της ορθής καταχώρησης των τιμών του δελτίου «Ζ» στο βιβλίο εσόδων, από την οποία δεν προέκυψε απόκλιση.

Α/Α ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ
1	Δελτίο αναφοράς εκ της ΦΤΜ με αρ. μητρώου με ημερομηνία ανάγνωσης 24/12/2019	/2013 -/2014
2	Δελτίο αναφοράς εκ της ΦΤΜ με αρ. μητρώου με ημερομηνία ανάγνωσης 18/11/2019	/2013 -/2014
3	Δελτίο αναφοράς εκ της ΦΤΜ με αρ. μητρώου με ημερομηνία ανάγνωσης 20/11/2019	/2004 -/2008
4	Δελτίο αναφοράς εκ της ΦΤΜ με αρ. μητρώου με ημερομηνία ανάγνωσης 4/12/2019	/2004 -/2006
5	Δελτίο αναφοράς εκ της ΦΤΜ με αρ. μητρώου με ημερομηνία ανάγνωσης 19/11/2019	/2013 -/2014

Εντούτοις, η προσκόμιση των παραπάνω αναφορών δεν ισοδυναμεί με τήρηση και παροχή των αντιγράφων των εκδιδόμενων από τις ΦΤΜ δελτίων (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) για την ελεγχόμενη περίοδο 2013-2014 είτε μέσω του συστήματος διπλής εκτύπωσης (ρολό χαρτοταινίας ΦΤΜ) ή μέσω τήρησης ηλεκτρονικών αρχείων (α.txt ΦΗΜ), ώστε ο έλεγχος να μπορεί να διενεργήσει τις απαιτούμενες συμφωνίες και επαληθεύσεις. Οι επαληθεύσεις αυτές κρίνονται επιβεβλημένες σε μία επιχείρηση που εμφανίζει συστηματικά πολύ χαμηλό περιθώριο μικτού κέρδους και αρνητικό

περιθώριο καθαρού κέρδους, γεγονός που καθιστά υπό πραγματικές συνθήκες αδύνατη την συνέχιση λειτουργίας της και μάλιστα στην πιο δημοφιλή τουριστική ζώνη και περιοχή νυχτερινής διασκέδασης κατά την θερινή περίοδο στα

Περαιτέρω, στην χρήση 2013 δεν προσκομίστηκαν παρόλο που επανειλημμένα ζητήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία δαπανών (αντίγραφα ή πρωτότυπα). Από την υπηρεσία μας ανακτήθηκαν μέσω αξιοποίησης των συγκεντρωτικών καταστάσεων και επικοινωνίας με τους προμηθευτές τα φορολογικά στοιχεία δαπανών, τα οποία διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων για να προσδιοριστεί στην συνέχεια ο όγκος του κύκλου εργασιών με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία και με αξιόπιστο τρόπο να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα.

Η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων σχετίζεται και με τον τρόπο εκτίμησης της τιμής πώλησης ανά προϊόν, ως εκτενώς αναφέρεται στις σελ. 10-13 της/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Οπότε, ο υπαινιγμός ότι η υπηρεσία μας εφάρμοσε τιμές έτους 2019 για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έτους 2013 & 2014 δεν ευσταθεί.

Άλλωστε, η εφαρμογή της τιμής πώλησης στις υπολογισθείσες εισροές ανά μονάδα πωλούμενου προϊόντος ανέδειξε με ασφαλή τρόπο το ύψος της αποκρουστικής φορολογητέας ύλης και στις δύο χρήσεις, το οποίο ως αποτέλεσμα δεν ανατρέπεται από την συμφωνία των συγκεντρωτικών δεδομένων Ζ και των εγγραφών στο βιβλίο εσόδων. Τονίζουμε ότι η επιχείρηση δεν προσκομίζει τα αντίγραφα των εκδοθεισών αποδείξεων προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι πουλούσε σε χαμηλότερες τιμές το έτος 2013-2014 συγκριτικά με τις τιμές του ελέγχου.

Επίσης, στην χρήση 2014 δεν προσκομίστηκε κατάσταση παγίων στοιχείων, ώστε να αιτιολογηθεί το ποσό των αποσβέσεων ή αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης δαπανών.

Αναφορικά με τα στοιχεία (6) και (7), αυτά αποτελούν αντίγραφα των ήδη προσκομισθέντων με το δεύτερο υπόμνημα της προσφεύγουσας (...../29-10-2019) έγχρωμων τιμοκαταλόγων που φέρουν τίτλο και αντίστοιχα και έχουν προωθητικό χαρακτήρα με το λογότυπο "....." και 9:00-1:00. Ως προς τους τιμοκαταλόγους αυτούς, οι οποίοι εμφανίστηκαν στην εκπνοή της 20ήμερης προθεσμίας για την υποβολή αντιρρήσεων, δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων και δεν αντιμετωπίζονται από την υπηρεσία μας ως νέα στοιχεία και ευθέως αμφισβητείται η αξιοπιστία τους, καθώς:

Α) δεν αποδείχθηκε η ύπαρξη και η χρήση των τιμοκαταλόγων αυτών κατά την επίμαχη περίοδο μέσω βέβαιης χρονολογίας, όπως είναι το φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) της επιχείρησης (τυπογράφου) που ανέλαβε την δημιουργία και έκδοση αυτών, ούτε υποδείχθηκε ή εντοπίστηκε τέτοιος αντισυμβαλλόμενος μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων

Β) το χρονικό σημείο της προσκόμισης τους, ήτοι μετά την πάροδο 4 και πλέον μηνών από τον από 2/7/2019 επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και στον υποδεικνυόμενο αποθηκευτικό χώρο, κατά τον οποίο έγινε σαφής η αναζήτηση τους, σε συνδυασμό με την άριστη κατάσταση αυτών εν αντιθέσει με την κατάσταση του αποθηκευτικού χώρου που αποκόμισε το συνεργείο ελέγχου (υπόγειος χώρος, θρώμικος και με υγρασία) δεν συνάδει με την κοινή λογική και παραπέμπει στην σκέψη ότι οι τιμοκατάλογοι αυτοί δημιουργήθηκαν εκ των υστέρων για την αλλοίωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Γ) η σύγκριση των χρησιμοποιούμενων τιμοκαταλόγων έτος 2019 που κατασχέθηκαν κατά την υπ' αρ./2019 έκθεση κατάσχεσης με τους «νέους» τιμοκαταλόγους που προσκομίστηκαν την τελευταία ημέρα του ελέγχου ενισχύει ακόμη περισσότερο τα παραπάνω αναφερόμενα, καθώς αυτοί (περιόδου 2013 & 2014) είναι φανερά πιο σύγχρονοι συγκριτικά με αυτούς του έτους 2019, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με την κοινή λογική και πείρα, (σχετικά αποστέλλεται έγχρωμο φωτογραφικό υλικό και σε usb, ώστε η σύγκριση να είναι ευχερής για την υπηρεσία σας)

Δ) από αναζήτηση στο διαδίκτυο (συγκεκριμένα στον ιστότοπο προκύπτουν αναρτήσεις φωτογραφιών σε ημερομηνίες 8/8/2014, 12/8/2014, 19/8/2014 & 31/8/2014, όπου στα τραπέζια της επιχείρησης εμφανίζονται εντελώς διαφορετικοί τιμοκατάλογοι από τους προσκομισθέντες εκ των υστέρων, οπότε καταλήγουμε στο ίδιο ως άνω συμπέρασμα ότι οι τιμοκατάλογοι αυτοί είναι νεότερο κατασκεύασμα για

την διαστρέβλωση της πραγματικότητας (εμπεριέχονται έγχρωμες φωτογραφίες και στο usb με πλήρη στοιχεία διεύθυνσης προέλευσης φωτογραφίας, ώστε η σύγκριση να είναι ευχερής στην υπηρεσία σας) Ε) στους τιμοκαταλόγους αυτούς αναγράφεται και τονίζεται η προωθητική ενέργεια, γεγονός που εάν όντως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, θα έπρεπε να αποτυπώνεται στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας με τήρηση ξεχωριστών δεδομένων αυτοπαράδοσης. Από τα λογιστικά βιβλία δεν προκύπτει αυτό και άρα για έναν ακόμη λόγο αμφισβητείται η χρήση των συγκεκριμένων τιμοκαταλόγων.

ΣΤ) η ένδειξη (κατά πάγια πρακτική το HAPPY HOUR αποτελεί προωθητική ενέργεια προσφοράς αγαθών σε χαμηλότερη τιμή λόγω πώλησης σε ώρα χαμηλής κατανάλωσης) παραπέμπει κυρίως σε ειδικό τιμοκατάλογο πρωινής ζώνης, γεγονός που αν όντως οι τιμοκατάλογοι αυτοί ίσχυαν, δεν θα επηρέαζαν τα αποτελέσματα του έλεγχου, ο οποίος εστίασε αποκλειστικά σε πωλήσεις αλκοολούχων ποτών, οι οποίες συνήθως λαμβάνουν χώρα βραδινές ώρες.

Σε σχέση με τα στοιχεία (8) & (9), ήτοι τα αντίγραφα βιβλίου εσόδων - εξόδων διαχειριστικών περιόδων 2013 & 2014, αυτά έχουν ήδη τεθεί υπόψη ελέγχου και υφίσταται αναφορά και ανάλυση στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

Συνοψίζοντας, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, η υπηρεσία μας κρίνει ότι τα νέα στοιχεία δεν μεταβάλλουν τα ήδη εκδοθέντα αποτελέσματα ελέγχου. Οι δε προσκομισθέντες τιμοκατάλογοι αποτελούν νέα μεταγενέστερη εκτύπωση.”

Επειδή, ακολούθως, στις 18.03.2020 αποστείλαμε στην προσφεύγουσα εταιρεία τη με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 “ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ ΜΕ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ”, με την οποία, καλούσαμε την προσφεύγουσα, “προς υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας **εντός πέντε (5) ημερολογιακών ημερών από τη λήψη της παρούσας,** προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτήν λόγων”.

Επειδή, επί της ως άνω Κλήσης σε Ακρόαση, η προσφεύγουσα απάντησε με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/23.04.2020 “ΥΠΟΜΝΗΜΑ”, σύμφωνα με το οποίο:

“1.τα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά έγγραφα είχαν τεθεί υπόψη της φορολογικής αρχής, ..., πλην όμως δεν ελήφθησαν υπόψη και δεν συνεκτιμήθηκαν στον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο..... Αντιθέτως η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, έλαβε υπόψη και συνεκτίμησε στοιχεία και λοιπά έγγραφα που αποδεδειγμένα δεν αφορούν τις κρινόμενες χρήσεις.....

2.οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού επιβολής φόρου εισοδήματος, φπα και λοιπών προστίμων, εκδόθηκαν σε διαφορετικό νομικό πρόσωπο.....

3.οι υπ’ αρ./2019 και/2019 προσκλήσεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 ουδέποτε κοινοποιήθηκαν νομίμως στην εταιρεία.....

4.όλες οι εντολές ελέγχου εκδόθηκαν επ’ ονόματι της εταιρείας και ως ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο φέρεται η εταιρεία αυτή και όχι η εταιρεία

5.ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της εταιρείας, επισημαίνουμε ότι και στην περίπτωση αυτή, η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ουχί ορθώς ερμήνευσε και περαιτέρω εφάρμοσε τις εκάστοτε περί αυτού ισχύουσες διατάξεις, και ειδικότερα:

α) όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013

αα) στη φορολογία του φόρου εισοδήματος.

Προσθέτει ανύπαρκτη φορολογητέα ύλη, παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994

ββ) στη φορολογία του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ στηριζόμενη στα εσφαλμένα αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος και με το πρόσχημα της δήθεν παράλειψης-παρατυπίας της μη έκδοσης παραστατικών στοιχείων, προσθέτει ανύπαρκτη φορολογητέα ύλη....., και περιόρισε τις φορολογητέες εισροές και τον επιβαρυνθέντα με αυτές φόρο εισροών, με το πρόσχημα ότι δεν προσκομίσαμε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων.....

β) όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2014

αα) στη φορολογία του φόρου εισοδήματος.

..... Ανακριβείς τυγχάνουν οι ισχυρισμοί της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ ότι δήθεν προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ενώ το ακριβές είναι ότι η φορολογητέα ύλη προσδιορίστηκε με αυτοσχεδιασμούς και αυθαίρετα συμπεράσματα δια της μετατροπής των αγορών σε ακαθάριστα έσοδα, ωσάν να ετηρούντο τα πάλοι ποτέ βιβλία αγορών.....

Προσφάτως ήτοι με την υπ' αριθ. Α. 1008/21-1-2020 (ΦΕΚ 88 τ.Β'/27-1-2020) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) καθορίστηκε για πρώτη φορά το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 που ισχύει τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες.....”

Επειδή, στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 “ΥΠΟΜΝΗΜΑ”, εκθέτοντας τους ισχυρισμούς της, επί της έκθεσης απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με το οποίο, επισημαίνει και τα εξής:

“1.Όσον αφορά το είδος και την διαδικασία του διενεργηθέντος από την Δ.Ο.Υ. Χανίων Κρήτης φορολογικού ελέγχου.

2.Όσον αφορά την λήψη υπόψη από τον έλεγχο βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων και την διενέργεια με αυτά φορολογικών εγγραφών χωρίς αυτά να έχουν νομίμως κατασχεθεί από την φορολογούσα αρχή.

3.Όσον αφορά τον τρόπο ή άλλως την μέθοδο προσδιορισμού των εσόδων της επιχείρησης.

4.Όσον αφορά την παντελή έλλειψη απόδειξης των αποδιδόμενων σε βάρος της εταιρείας παραβάσεων περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

5.Όσον αφορά την εκπροσώπηση από λογιστή.”

Επειδή, στην από 14.11.2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδες 8-9), αναφέρεται, ότι: “Λόγω της μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εσόδων, των αρνητικών περιθωρίων κέρδους διαχρονικά σε έναν κλάδο με συντελεστή καθαρού κέρδους 21% για την λειτουργία ΚΑΦΕΤΕΡΙΑΣ και 27% για την λειτουργία ΜΠΑΡ και της ύπαρξης παραβατικότητας κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και τυχόν αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης. Προς τούτο εφαρμόστηκε η τεχνική ελέγχου του συσχετισμού μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει των αντικειμενικά εκτιμηθέντων τιμών.

Σημειώνουμε ότι στο άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 ορίζεται ότι: «Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά».

Επίσης, στο άρθρο 67B του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων...»

Επιπλέον, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, 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.

Επίσης, στην χρήση 2014 πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται στο άρ. 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με κάθε διαθέσιμο μέσο.

Ειδικότερα, έγινε καταγραφή σε όλα τα είδη που εμπορεύεται η ελεγχόμενη (τύποι αλκοολούχων ποτών). Στόχος ήταν να προσδιοριστούν όσο το δυνατόν με περισσότερη ακρίβεια οι καταναλωθείσες μερίδες και τα αντιστοιχούντα σε αυτές έσοδα βάσει τιμών τιμοκαταλόγου περιόδου. Εκτενής αναφορά στον τρόπο επιλογής της τιμής ανά πωλούμενο είδος γίνεται σε επόμενη ανάλυση περί ελέγχου των εσόδων.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 31. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

“1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.....”

Άρθρο 32. Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο

“1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.
β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν 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.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών

της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων: αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η' της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γγ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δδ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω υποπεριπτώσεων αα' έως δδ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου."

***** Το άρθρο 32 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

***** Το τελευταίο εδάφιο της παρ 2 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 38 του νόμου 4141/2013 και ισχύει από την δημοσίευσή του στο ΦΕΚ ήτοι την 5/4/2013

Άρθρο 67B. Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς

και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται.

***** Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 4328/2015 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ιδίου άρθρου.

Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται, ότι, “Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

- α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.....”

Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

“1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής”.

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 Ε 2015/31.01.2020 εγκύκλιο με ΘΕΜΑ: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013».

“Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#). Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

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

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

.....6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης”.

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27-01-2020) απόφαση με 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 (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.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 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 εφαρμόζόμενο 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 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

Τα ανωτέρω καθώς και κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

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

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

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

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

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

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: **«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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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 δυνατότητας 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 νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, μεταξύ των άλλων στην ενδικοφανή της προσφυγή επικαλείται, ότι “..... Επίσης, ισχυρίζεται ότι εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χωρίς να παραπέμπει σε καμία απόφαση του ΓΓΔΕ ή του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί καθορισμού του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου, ... Ισχυρίζεται ότι είναι αναγκαία η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ήτοι αυτής του συσχετισμού μεταξύ αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, χωρίς να παραπέμπει σε σχετική απόφαση περί του τρόπου εφαρμογής αυτής,...”

Επίσης στην απάντησή της στην κλήση προς ακρόαση, μεταξύ άλλων, επικαλείται, ότι “ Προσθέτει ανύπαρκτη φορολογητέα ύλη, παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994” και “.... με την υπ’ αριθ. Α. 1008/21-1-2020 (ΦΕΚ 88 τ.Β’/27-1-2020) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) καθορίστηκε για πρώτη φορά το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 που ισχύει τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες.....”

Επειδή, όπως προκύπτει από την αδιάσπικτη γραμματική διατύπωση τόσο του άρθρου 67B παρ. 5 του Ν. 2238/1994 (αναφορικά με τη χρήση 2013) όσο και του άρθρου 27 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (σχετικά με το φορολογικό έτος 2014), η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχων, στις οποίες περιλαμβάνεται και αυτή της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*), **προϋποθέτει την έκδοση κανονιστικής αποφάσεως 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, δεν είχε εκδοθεί καμιά τέτοια απόφαση σχετικά με τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*), και, επομένως, δεν υφίστατο νόμιμο έρεισμα εφαρμογής της ως προς καμιά από τις χρήσεις 2013 και 2014.

Επειδή, σε μεταγενέστερο χρόνο του φορολογικού ελέγχου και συγκεκριμένα στις 20.01.2020 εκδόθηκε η υπ’ αριθμ. Α1008/20-01-2020 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 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη, τα οποία αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά.

Κατά συνέπεια, καθ' όσον αφορά στη μεν χρήση 2013 δεν εκδόθηκε ποτέ η αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67B του Ν. 2238/1994 κανονιστική απόφαση σχετικά με τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method), για δε το φορολογικό έτος 2014 η προβλεπόμενη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 κανονιστική απόφαση εκδόθηκε μετά το πέρας του υπό κρίση ελέγχου και, σε κάθε περίπτωση, ουδόλως καταλαμβάνει και τη χρήση 2013.

Επειδή, κατά τον χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου, απουσίαζε πλήρως η υποχρεωτική για την εφαρμογή της μεθόδου 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 αυτή, ούτε, βεβαίως, η ως άνω έλλειψη καλύπτεται από τη μετέπειτα εκδοθείσα υπ' αριθμ. Α1008/20.01.2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η εφαρμογή της οποίας θα έπρεπε να αποτελεί ρητώς περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση, η επιγενομένως εκδοθείσα υπ' αριθμ. Α1008/20- 01-2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. επ' ουδενί δεν καταλαμβάνει και τη χρήση 2013.

Επειδή, η εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου ουδόλως προήλθε κατόπιν ειδικής αιτιολογήσεως και εγκρίσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Επειδή, για τη διαχειριστική χρήση 2013 πρέπει να εφαρμοστούν οι οικείες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, ως ισχύουν.

Κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, 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.

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 επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 «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.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./16.12.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της
....., με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση: 1) της υπ' αρ./2019

Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **2)** της υπ' αρ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ **3)** της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ

4) της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **5)** της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **6)** της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, να ενεργήσει αναλόγως.**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.