



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/11/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1709

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/6/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...με **ΑΦΜ:...** κατά της με αριθ. ... **6/5/2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. έτους 2016 και τη με αριθ. ... **6/5/2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Πολυγύρου .

7. Το με αριθ. πρωτ. ... **13/11/2020** έγγραφο της ΔΟΥ Πολυγύρου (αριθ. εισερχ. πρωτ **ΔΕΔ ...ΕΙ 2020 ΕΜΠ – 13/11/2020**).

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας

μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22/6/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ...με **ΑΦΜ:...** που 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:

- ✓ Με τη με αριθ. ... **6/5/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, δεν έγινε αποδεκτό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 761,76€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά ΦΠΑ 13.929,65€ πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 ποσού 6.964,83€, δη σύνολο φόρου **20.894,48€**, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος ΦΠΑ του προσφεύγοντος βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών».
- ✓ Με τη με αριθ. ... **6/5/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά ΦΠΑ 14.179,00€ πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 ποσού 7.107,12€, δη σύνολο φόρου 21.286,12€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος ΦΠΑ του προσφεύγοντος βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών».

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Πολυγύρου βάσει της από **6/5/2020** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ βάση της με αριθ. **A1293/31.7.2019** απόφασης, δυνάμει της με αριθ. ... **23/4/2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διαπίστωσε, όπως αναλυτικά αναφέρεται και στη σχετική έκθεση ελέγχου, ότι ο προσφεύγων (ατομική επιχείρηση παραγωγής τυροπιτών, σάντουιτς και παρόμοιων ειδών) έχει υποπέσει το φορολογικό έτος 2017, στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, για την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58^α του Ν. 4174/2013, με τη με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου της ΔΟΥ Πολυγύρου ενώ παράλληλα και στα δύο ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 δήλωσε ζημίες στις οικείες φορολογικές δηλώσεις, με αποτέλεσμα το δηλούμενο εισόδημα να μην επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών του. Με το από **15/1/2020** έγγραφο, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, την οποία ενέκρινε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Πολυγύρου με τη με αριθ. ...**15/1/2020** απόφαση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής εφαρμογή της απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ (ΑΔΑ 67ΩΑ46ΜΠ37Ζ-7ΛΙ /ΑΡ.ΠΡΩΤ Α 1293/23.7.2019) αναφορικά με τον τρόπο διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου. Η φορολογική αρχή δε χρησιμοποίησε τις έμμεσες

τεχνικές ελέγχου όπως ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ορίζει, ήτοι μια από τις τρεις έμμεσες τεχνικές ελέγχου: α) της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, β) της καθαρής θέσης και γ) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και βασίζονται σε αυθαίρετους συλλογισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος - ακόμη και εάν ήθελε κριθεί ότι υιοθέτησε ορθά και νόμιμα ελεγκτικά πρότυπα - προέβη σε αντιφατικές και ανατιολόγητες κρίσεις προσπαθώντας να στηρίξει τα τελικά πορίσματα του. Ειδικότερα, επικαλείται συγκριτικά στοιχεία από έρευνα σε ομοειδείς επιχειρήσεις (όπως πχ ποσοστό φύρας 20% ομοειδών αντί του 40% που ισχυρίζεται ο προσφεύγων), αόριστα και δίχως να αναφέρει συγκεκριμένες επιχειρήσεις. Από τον έλεγχο ανατιολόγητα δε γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ότι χρησιμοποιεί για την παρασκευή κρέμας μπουγάτσας σοκολατούχο γάλα και (εκτός από συσκευασία 10 λίτρων γάλακτος) και συσκευασίες 1 λίτρου γάλακτος. Σε περιόδους μεγάλης ζήτησης, όταν οι προμηθευτές καθυστερούν την παράδοση των μεγάλων συσκευασιών χρησιμοποιεί τις συσκευασίες του 1 λίτρου, ως μόνες διαθέσιμες, καθόσον το κόστος σε σχέση με το προσδοκώμενο όφελος είναι μικρό.

Επειδή, με το **άρθρο 23 του Ν.4174/2013**, 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.

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.....».

Επειδή, με το **άρθρο 48 του Ν.2859/2000**, ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας».

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «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 εκκαθάρίσής 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. ...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...»

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, 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 το 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 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 **Ε 2015/31.01.2020** εγκύκλιο με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» διευκρινίστηκε ότι: «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 ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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

27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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

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.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος

δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013».

Επειδή, σύμφωνα με την **A1008/20.1.2020** απόφαση 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 (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» διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

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

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά

σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. ...

... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των 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, σύμφωνα με την **Ε 2016/31.01.2020** εγκύκλιο με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίστηκε ότι: « 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 (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).

.... Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν

συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. ...».

Επειδή, περαιτέρω, με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** 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 το **άρθρο 34 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση*.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το **άρθρο 28 του Ν.4174/2013**, 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 εμπειριστωμένα 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, με το **άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»** ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη νομολογία, 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, στην από **6/5/2020** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ 1 - 31) της ΔΟΥ Πολυγύρου, για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, αποτυπώνονται αναλυτικώς και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

1. Από τη ελεγκτική αρχή εφαρμόστηκε η απόφαση **A1293/2019** και διενεργήθηκε έλεγχος ως προς 1) την ορθή καταχώριση των ΗΔΖ στα απλογραφικά βιβλία, 2) την ακριβή μεταφορά των δεδομένων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, 3) τις αθροίσεις εσόδων – αμοιβών και δαπανών, 4) τις δαπάνες μισθοδοσίας, 5) τον προσδιορισμό καθαρών κερδών – ζημιών, 6) την ορθή μεταφορά των φορολογικών ζημιών.
2. Ορθώς επιλέχθηκε από την ελεγκτική αρχή ο προσδιορισμός του ΦΠΑ του προσφεύγοντος με μια εκ των άνω προβλεπόμενων στο άρθρο 27 παρ. 1, του Ν. 4174/2013 τεχνικών ελέγχου, διότι ο τελευταίος εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 1, περ. β και της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έχει υποπέσει κατά το φορολογικό έτος 2017, στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, για την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν. 4174/2013, με τη με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου της ΔΟΥ Πολυγύρου. Επίσης, και στα δυο ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων δήλωσε ζημίες στις οικείες φορολογικές δηλώσεις, με αποτέλεσμα το δηλούμενο εισόδημα να μην επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών. Με το από **15/1/2020** έγγραφο, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, την οποία ενέκρινε ο προϊστάμενος της ίδιας ΔΟΥ με τη με αριθ. ...**15-01-2020** απόφαση. Περαιτέρω, από τον έλεγχο εφαρμόστηκε η προβλεπόμενη στο άρθρο 27 του Ν.4172/2013 έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, όπως αυτή περιγράφεται αναλυτικά στο κεφάλαιο 6 της σχετικής έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 8 - 21), παρά τα όσα περί του αντιθέτου ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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, από τη σχετική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι με το με αριθ. πρωτ. ... – **19/11/2019** έγγραφο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η προσκόμιση εγγράφων και παραστατικών, στο οποίο ανταποκρίθηκε, (με εξαίρεση τις πληροφορίες ως προς την απώλεια βάρους μεταξύ ωμής και ψημένης μερίδας). Από τα δεδομένα εσόδων και εξόδων των ετών 2016 και 2017 που

αναλυτικά εκτίθενται στο κεφάλαιο 4 της έκθεσης εισοδήματος και αποτυπώνονται οι αγορές, οι δαπάνες και οι πωλήσεις εμπορεύσιμων ειδών της προσφεύγουσας επιχείρησης για όλο το έτος, προέκυψε πως διέθετε τα αγαθά της κάτω του κόστους των αγορών, και προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με βάση τις διατεθείσες ποσότητες και για τα δύο ελεγχόμενα έτη.

Όπως διαπιστώθηκε ο προσφεύγων κατά το έτος 2017 απέκρυψε φορολογητέα ύλη μη εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις – τιμολόγια) και συνεπώς δεν παρουσίασε τις πραγματικές πωλήσεις – εισπράξεις του. Ακολούθως, εκδόθηκε το με αριθ. ... **5/2/2020** σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων το οποίο κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο στις **17/2/2020**, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινών προσδιορισμών, προκειμένου να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου και κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου.

. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο παραπάνω σημείωμα υπέβαλε στη ΔΟΥ Πολυγύρου το με αρ. πρωτ. ... – **3/3/2020** υπόμνημα, το οποίο, αφού εξετάστηκε, έγινε εν μέρει αποδεκτό από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα στη σελίδα 27 της έκθεσης, αναφέρονται τα εξής: «7.3 Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του ελεγχόμενου

- Σχετικά με τις απόψεις του ελεγχόμενου που αναφέρονται στο ιστορικό της σελίδας 1 του υπομνήματος, σχετικά με το βάρος των μερίδων, ο έλεγχος αποδέχεται τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου περί ανταγωνισμού με επιχειρήσεις όπως..., ... και **διαμορφώνει το βάρος των μερίδων στα 220 gr.**
- Σχετικά με τις απόψεις του ελεγχόμενου που αναφέρονται στην ενότητα «τεχνική έκθεση» του υπομνήματος, σχετικά με την αναλογία αλεύρων μίας μερίδας μπουγάτσας, ο έλεγχος αποδέχεται τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου ως προς τη φύρα παραγωγής στο 25% του περισσεύματος γύρω του φύλλου (χονφάδι ή κορδόνη). Επίσης αποδέχεται τους ισχυρισμούς του περί φύρας 7 έως 8% κατά το ψήσιμο, συν άλλο 7 με 8% από τη φόρμα της μπουγατσιέρας και ότι οι τελικές μερίδες μπουγάτσας ανέρχονται σε 4,25 το κιλό. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος **δέχεται** τους υπολογισμούς του ελεγχόμενου, ότι για την παρασκευή μιας μερίδας μπουγάτσας **απαιτούνται 115 γραμμάρια αλεύρων.**
- Σχετικά με τις απόψεις του ελεγχόμενου που αναφέρονται στην ενότητα «τεχνική έκθεση» του υπομνήματος περί φύρας αντιπαραθέτουμε τα εξής: Όσον αφορά τη φύρα παραγωγής 25% του περισσεύματος γύρω του φύλλου (χονφάδι ή κορδόνη) καθώς και τη φύρα 7 έως 8% κατά το ψήσιμο, συν άλλο 7 με 8% από τη φόρμα της μπουγατσιέρας ο έλεγχος τις αποδέχτηκε στην προηγούμενη παράγραφο. Επίσης ο έλεγχος υπολόγισε φύρα 15% από κάθε αιτία. Μετά από έρευνα σε ομοειδείς επιχειρήσεις, επιχειρηματίες μας ανέφεραν ότι η συνολική τους φύρα (αδιάθετα προϊόντα, κλπ) δεν ξεπερνάει το 20%. Για τους λόγους αυτούς **αποδέχεται μερικώς τον ισχυρισμό** του ελεγχόμενου αναφορικά με τη φύρα και την **αυξάνει στο 20% αντί του 40% που ισχυρίζεται.**
- Σχετικά με τις απόψεις του ελεγχόμενου που αναφέρονται στην ενότητα «τεχνική έκθεση» του υπομνήματος περί της ποσότητας από λουκάνικα που χρειάζεται για την παρασκευή ενός κιλού λουκανικοπιτάκια, ο έλεγχος **αποδέχεται τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου** ότι για την παραγωγή ενός κιλού από λουκανικοπιτάκια **χρειάζονται 700 gr λουκάνικα.**
- Σχετικά με τις απόψεις του ελεγχόμενου που αναφέρονται στην ενότητα «τεχνική έκθεση» του υπομνήματος περί της ποσότητας γάλακτος που απαιτείται για την παρασκευή κρέμας μπουγάτσας δεν δέχεται τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου για τους παρακάτω λόγους: Η αναφορά ως προς τη

χρήση σοκολατούχου γάλακτος δεν γίνεται αποδεκτή, διότι το συγκεκριμένο είδος γάλακτος δεν χρησιμοποιείται για την παρασκευή κρέμας μπουγάτσας ως κύριο συστατικό. Επίσης ως προς την αναφορά, ότι το 70% της αγοράς γάλακτος προορίζεται για την παρασκευή μπουγάτσας και λοιπών ειδών, ο έλεγχος έχει συμπεριλάβει στις ποσότητες αυτές όλες τις συσκευασίες των 10 λίτρων που προμηθεύτηκε ο ελεγχόμενος ως βασικό τύπο συσκευασίας για την παρασκευή κρέμας. ...»

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. ... **13/11/2020** (αριθ. εισερχ. πρωτ **ΔΕΔ ...ΕΙ 2020 ΕΜΠ – 13/11/2020** έγγραφό της η ΔΟΥ Πολυγύρου μας γνωστοποίησε ότι για τη σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις χρησιμοποίησε στοιχεία (π.χ. ποσοστό φύρας) που προέκυψαν από έλεγχο σε συγκεκριμένη ατομική επιχείρηση, που δραστηριοποιείται με το ίδιο αντικείμενο σε αντίστοιχη τουριστική περιοχή αρμοδιότητάς της και με ανάλογα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα για τα δυο ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε στοιχεία για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών του και την αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **22/6/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του ...με **ΑΦΜ:....**

Φορ. Έτος 2016 - Φορ. Περ. 1/1 - 31/12/2016

✓ Η με αριθ. ... **6/5/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται	761,76
Διαφορά ΦΠΑ	13.929,65
Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4174/2013	6.964,83
Καταλογιζόμενο ποσό	20.894,48

Φορ. Έτος 2017 - Φορ. Περ. 1/1 - 31/12/2017

✓ Η με αριθ. ... **6/5/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Διαφορά ΦΠΑ	14.179,00
Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4174/2013	7.107,12
Καταλογιζόμενο ποσό	21.286,12

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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