



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 17/2/2022

Αριθμός Απόφασης: 510

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

2. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

3. Την από 20/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο-σουβλατζίδικο, με παροχή σερβιρίσματος», κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης:

- Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος 92.962,10€, πρόστιμο του άρθρου 58 Ν.4174/2013 46.481,05€, εισφορά αλληλεγγύης 17.364,80€ και συνολικά ποσό 156.807,95€.

- Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής Περιόδου 1-1-2018 έως 31-12-2018, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος 46.300,90€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α Ν.4174/2013 23.150,45€, ήτοι συνολικά ποσό 69.451,35€ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση αυτών.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 20/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον προσφεύγοντα σύμφωνα με την αριθ./2020 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ν.4308/2014.

Στη φορολογία εισοδήματος διενεργήθηκε, α) έλεγχος σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1293/2019 για το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία και β) με την αριθ. πρωτ./2021 απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, βάση του άρθρου 4 της Α.1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, διενεργήθηκε έλεγχος με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 28 ν.4172/2013 και 27 ν.4174/2013.

Ο έλεγχος για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αποφασίστηκε κατόπιν της σχετικής εισήγησης της ελεγκτού, καθόσον διαπιστώθηκε ότι συντρέχει η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, επειδή το δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του.

Ο έλεγχος, διενεργήθηκε βάσει των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων, καθόσον από τη σχετική έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 ν.4172/2013 και 27 ν.4174/2013 και σχετικών διαταγών του Διοικητή της ΑΑΔΕ για τις έμμεσες τεχνικές, εξετάζοντας τα δεδομένα της επιχείρησης σε συνδυασμό με τα δεδομένα δηλώσεων ομοειδών επιχειρήσεων και πληροφορίες από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών αντλήθηκαν στοιχεία και δεδομένα από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία καθώς και από τα τιμολόγια αγορών των ειδών προς μεταπώληση, είτε με επεξεργασία (ψήσιμο, παρασκευή εδεσμάτων κλπ, είτε χωρίς επεξεργασία (ποτά).

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη και τις απαντήσεις του προσφεύγοντα στο ερωτηματολόγιο που του έθεσε σχετικά με την λειτουργία της επιχείρησης ψητοπωλείου, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με βάση το άρθρο 28 ν.4172/13 και τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο διαταγή Α 1008/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που αναφέρεται στις περ. α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013.

Με την από 20/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<<1.Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-παραβίαση ν.4172/2013

Ο έλεγχος προχώρησε στην επιλογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου χωρίς να καλύπτονται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο νόμο.....

Η μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων δεν τεκμηριώνεται καθώς όπως προκύπτει από τη σελίδα 4, παράγραφος 4.2 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος τα έχει προσκομίσει.

Η μη ύπαρξη επαρκών εισοδημάτων για την κάλυψη προσωπικών δαπανών την κρίσιμη χρήση δεν ευσταθεί καθώς έχει χρησιμοποιηθεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, που καλύπτει το σύνολο των προσωπικών δαπανών.

2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - παραβίαση διαδικασίας του ν.4172/2013, Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας - εσφαλμένη διαδικασία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

.....

Ουδέποτε μας κοινοποιήθηκε η με αριθμό/2021 απόφαση του Προϊσταμένου για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, ώστε να λάβουμε γνώση και να ασκήσουμε τα προβλεπόμενα ένδικα μέσα που προβλέπονται από το νόμο και από το σύνταγμα. Επομένως αμφισβητούμε την ύπαρξη της εισήγησης καθώς και της έγκρισης, καθώς και το τυχόν

περιεχόμενό τους.

3.Υπέρβαση αντικειμένου εντολής ελέγχου - Πλημμελής κατά περιεχόμενο εντολή ελέγχου

4.Παραβίαση διαδικασίας ως προς το πεδίο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

.....

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

Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα κάτωθι:

Δεν αναγνωρίστηκε η υποχρεωτική φύρα του 43% ή έστω του 30-35% σύμφωνα με την εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία υποχρεωτικά οφείλει να ακολουθείται από όλους ανεξαιρέτως τους υπαλλήλους της ΑΑΔΕ. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την φύρα που έχει ένα ψητοπωλείο από τις αγορές και ουσιαστικά υπολόγισε 35% μεγαλύτερες αγορές οι οποίες μετατράπηκαν σε πωλήσεις. Το πραγματικό αποτέλεσμα απέχει παρασάγγας από το πλασματικό του παρόντος ελέγχου.

Λανθασμένος υπολογισμός του συντελεστή 3,64 στην σελίδα 15 της έκθεσης. Ο έλεγχος υπολόγισε τον μέσο όρο της αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς σε όλα τα πωλούμενα είδη με 3,64. Όμως δεν έλαβε υπόψη την διαφορετική στάθμιση του κάθε πωλούμενου είδους στο σύνολο των πωλήσεων. Από τα 14 πωλούμενα είδη τα θεώρησε ότι συμμετέχουν με την ίδια αναλογία στο σύνολο των πωλήσεων ενώ όφειλε να υπολογίζει διαφορετικό ποσοστό συμμετοχής του καθένα και μετά να προχωρήσει στο μέσο όρο (δεν πουλάει μοσχάρια μπιφτέκια με την ίδια συχνότητα που πουλάει πίτα γύρο χοιρινό). Ο έλεγχος έλαβε ως δεδομένο ότι το ψητοπωλείο πουλάει με την ίδια συχνότητα όλα τα είδη, το οποίο είναι καταφανέστατο λάθος. Στην περίπτωση μας ο γύρος με πίτα αναλογεί στο 80% των πωλήσεων και όχι στο $1/14=0.07*100=7\%$. Η στάθμιση του 80% στον γύρο προκύπτει από τις αγορές της επιχείρησης. Όταν το 80% των αγορών είναι γύρος χοιρινός τότε αυτό το ποσοστό οφείλει ο έλεγχος να λάβει υπόψη σαν συμμετοχή στις πωλήσεις και όχι το 7% το οποίο έχει λάβει αυθαίρετα- λανθασμένα και επιπόλαια. Σε αυτό το επίπεδο, ο έλεγχος οφείλει να είναι ακριβής συγκεκριμένος και να λειτουργεί αποδεικτικά και όχι συμπερασματικά - υποθετικά. Το τελικό αποτέλεσμα, ο τελικός συντελεστής μετατρέπεται από πλασματικό 3,64 σε πραγματικό 2,1. Γίνεται πολύ εύκολα αντιληπτό ότι εφόσον εφαρμοστεί ο πραγματικός συντελεστής τα πραγματικά αποτελέσματα του ελέγχου αλλάζουν σε ένα τεράστιο ποσοστό και τόσο η έκθεση όσο και οι πράξεις επιβολής του φόρου αποδεικνύεται ότι απέχουν από την πραγματικότητα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω δύο λάθη της διαδικασίας από τον έλεγχο μπορούμε να προβούμε σε επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων με τον εξής ορθό τρόπο:

Κόστος πωληθέντων = $112.253,18 * \text{ποσοστό φύρας } 35\% = 72.964,566$ Τελικό κόστος πωληθέντων* συντελεστή 2,1 = $153.225,596$ τελικές πωλήσεις

Αυτό το ποσό αντιστοιχεί στην πραγματική εικόνα της ατομικής επιχείρησης σύμφωνα με τις έμμεσες τεχνικές και όχι αυτό που έχει υπολογίσει λανθασμένα και επιπόλαια και συμπερασματικά ο έλεγχος βασιζόμενος σε παραδοχές που δεν συνάδουν με τις σχετικές εγκυκλίους, τους νόμους και την κοινή λογική>>.

* * * * *

Επειδή, με το άρθρο 21 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.

.....
2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

.....
Επειδή, με την Αριθμ. Α.1293 (ΦΕΚ Β 3085 - 31.07.2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με ΘΕΜΑ: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Άρθρο 1

Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2

Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

1. Η υποβολή όλων των σχετικών δηλώσεων για κάθε είδους φορολογία και τα δεδομένα αυτών.

2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/ 2013, κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.

3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

4. Στοιχεία που αφορούν εκδότες πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων ή εξαφανισμένους εμπόρους.

5. Ύπαρξη ενδείξεων για την άρση τραπεζικού απορρήτου.

6. Τα συνυπόχρεα ή αλληλέγγυα πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που σχετίζονται με το ελεγχόμενο πρόσωπο.

7. Στοιχεία για τη σύνθεση της συνολικής εικόνας του ελεγχόμενου από τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα.

8. Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 4174/2013, εφόσον απαιτείται αμοιβαία διοικητική συνδρομή.

9. Όλα τα δεδομένα που αφορούν στα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων.

10. Η υποβολή των καταστάσεων της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013.

11. Τα υφιστάμενα περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου, για την σύνταξη των σχετικών εντύπων πληροφοριών περιουσιακών στοιχείων με σκοπό τη συνδρομή του τομέα του φορολογικού ελέγχου προς τον τομέα της είσπραξης των εσόδων.

12. Στοιχεία που υπάρχουν στο διαδίκτυο για την λήψη περαιτέρω πληροφοριών αναφορικά με την ηλεκτρονική δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου προσώπου και την τυχόν ύπαρξη παράλληλης δραστηριότητάς του στην αλλοδαπή.

13. Στοιχεία και πληροφορίες από κάθε είδους πηγή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Πέραν του φορολογικού έτους που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται υποχρεωτικά η εκπλήρωση των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων των παρακρατούμενων και λοιπών φόρων.

Άρθρο 3

Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία

Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:

Α. Έγγραφα σύστασης ή νομιμοποίησης

1. Έλεγχος νομιμοποιητικών ή συστατικών εγγράφων.

2. Αξιοποίηση στοιχείων του Γενικού Μητρώου Εμπορικών Επιχειρήσεων (Γ.Ε.Μ.Η.).

Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.).

2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.).

3. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων.

4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

5. Έλεγχος ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση τη τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία.

6. Έλεγχος και αξιοποίηση ενδείξεων ή διαφορών που προκύπτουν από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών.

7. Αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για επαλήθευση συναλλαγών, καθώς και από άλλη πληροφορία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

8. Έλεγχος εμφάνισης όλων των εισοδημάτων από τις λοιπές κατηγορίες της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - Κ.Φ.Ε.).

9. Έλεγχος ύπαρξης επιχορηγήσεων ή επιδοτήσεων.

10. Έλεγχος των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Τ.Μ., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., ΑΔΗΜΕ), καθώς και των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.

Άρθρο 4

Επαληθεύσεις επί εσόδων και αγορών

1. Επαλήθευση του ύψους των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α) Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, των τιμολογίων για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, καθώς επίσης

της ορθής καταχώρησης του Φ.Π.Α. και των λοιπών φόρων. Η ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διενεργείται για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

β) Επαλήθευση (διασταύρωση) των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς των φορολογικών στοιχείων αξίας με τα αντίστοιχα εκδοθέντα παραστατικά διακίνησης καθώς και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά.

γ) Επαλήθευση των επιστροφών και εκπτώσεων σχετικά με την ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

δ) Επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων του φορολογικού έτους, επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων.

2. Επαλήθευση του ύψους των αγορών με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α) Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, της αξίας και του αναλογούντος Φ.Π.Α. Η ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διενεργείται για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

β) Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών σχετικά με την ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

γ) Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία παραστατικά διακίνησης και στα έγγραφα μεταφοράς.

δ) Επαλήθευση των αθροίσεων αγορών του φορολογικού έτους, επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων.

Άρθρο 5

Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Άρθρο 6

Έρευνα και έλεγχος διαδικτυακών συναλλαγών

Επί διενέργειας συναλλαγών μέσω διαδικτύου, κατά περίπτωση ερευνώνται, ελέγχονται και επαληθεύονται τα παρακάτω:

1. Η καταχώρηση του ελεγχόμενου προσώπου στο Γ.Ε.Μ.Η., αναφορικά με την δραστηριοποίησή του σε ηλεκτρονικό ή εξ αποστάσεως εμπόριο ή παροχή υπηρεσιών, όπως ορίζεται υποχρεωτικά από τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Η ύπαρξη τυχόν διαδικτυακών τόπων που σχετίζονται με το ελεγχόμενο πρόσωπο, καθώς και το όνομα του φυσικού/νομικού προσώπου στο οποίο έχουν κατοχυρωθεί.

3. Η έκταση της δραστηριοποίησης του ελεγχόμενου προσώπου και τυχόν συναλλαγές αυτού σε μέσα επιχειρηματικής και κοινωνικής δικτύωσης, καθώς και το κόστος της παρουσίας και δραστηριοποίησής του στο διαδίκτυο συμπεριλαμβανομένης και της διαφημιστικής του δαπάνης. Μεταξύ άλλων, ερευνώνται και στοιχεία όπως ο αριθμός των μελών/φίλων, σχολίων πελατών, κριτικών κ.λπ.

4. Η διενέργεια εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών (απευθείας πώληση μέσω ηλεκτρονικού καταστήματος/πώληση μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας, τηλεφώνου κ.λπ.).

5. Η ύπαρξη συμβάσεων/συμφωνιών με επιχειρήσεις ταχυδρομικών υπηρεσιών ή/και εταιρείες μεταφορών (courier).

6. Η διαδικασία που ακολουθείται κατά τη λήψη και καταχώρηση της παραγγελίας, την πληρωμή, καθώς και την αποστολή των αποθεμάτων ή την παροχή υπηρεσιών.

7. Το ύψος των συναλλαγών που προκύπτουν από τα δεδομένα που τηρούνται και είναι αποθηκευμένα ηλεκτρονικά στους υπολογιστές, server, cloud κ.λπ. του ελεγχόμενου προσώπου.

8. Οι τρόποι πληρωμής των ηλεκτρονικών και εξ αποστάσεως συναλλαγών, όπως πληρωμή μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, αντικαταβολών μέσω επιχειρήσεων ταχυδρομικών υπηρεσιών, ιδρυμάτων έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος, ηλεκτρονικών πορτοφολιών, Paysafe, Paypal κ.λπ.

9. Η τυχόν σύνδεση των συσκευών POS/e-POS με ξένα πιστωτικά ιδρύματα.

10. Η ύπαρξη εσόδων από προμήθειες, διαφημιστικά συμβόλαια ή άλλα έσοδα από συναλλαγές με επιχειρήσεις ή πρόσωπα που έχουν παρουσία στο διαδίκτυο.

11. Η πραγματοποίηση διαδικτυακών συναλλαγών με χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τρίτες χώρες.

12. Επί διαδικτυακών συναλλαγών διενεργείται επαλήθευση των εσόδων για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

13. Στην περίπτωση που προκύψει δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου προσώπου στην αλλοδαπή, ερευνάται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης με βάση την εθνική νομοθεσία και τις συμβάσεις περί αποφυγής διπλής φορολογίας.

Άρθρο 7

Έλεγχος συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων

Επί διενέργειας συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις:

1. Ελέγχεται αν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι συνδεδεμένη με άλλα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

2. Ελέγχεται αν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης ή διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή.

3. Ελέγχεται η πραγματοποίηση συναλλαγών ή μεταφορά λειτουργιών κατά την έννοια των άρθρων 50 και 51 του ν. 4172/2013, του ελεγχόμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή πρόσωπα ή με μόνιμες εγκαταστάσεις ή με το κεντρικό τους στην αλλοδαπή, για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων» κατά τις ελεγχόμενες περιόδους.

4. Ελέγχεται εάν υφίσταται η υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών στις ελεγχόμενες περιόδους και οι σχετικές με την κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης, παρεπόμενες υποχρεώσεις (υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών).

5. Ελέγχεται η ορθή μεταφορά των δεδομένων του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών από τα βιβλία του ελεγχόμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, καθώς και από το Φάκελο Τεκμηρίωσης.

6. Ανεξάρτητα από την υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης από το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ελέγχεται η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και η τήρηση της «αρχής των ίσων αποστάσεων».

7. Ελέγχεται αν έχει γίνει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της «αρχής των ίσων αποστάσεων».

8. Ελέγχεται, αν έχουν εκδοθεί αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις, η ισχύς των κρίσιμων παραδοχών στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης, η τήρηση των όρων της απόφασης προέγκρισης και η υποβολή της ετήσιας έκθεσης συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης.

Άρθρο 8

Έλεγχος Φοροαποφυγής

Εξετάζεται η ύπαρξη τυχόν διευθετήσεων για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013.

Άρθρο 9

Έλεγχος για πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία

Για τον έλεγχο έκδοσης πλαστών, εικονικών, καθώς και λήψης εικονικών ή νόθευσης φορολογικών στοιχείων, αξιοποιούνται στοιχεία, καταστάσεις, διασταυρώσεις κάθε είδους και πληροφορίες και ελέγχονται ενδεικτικά τα ακόλουθα:

1. Ελέγχονται, μέσω των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών, μεμονωμένες αγορές ή δαπάνες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σε σχέση με τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου, ιδίως από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές καθώς επίσης και φορολογικά στοιχεία, ιδιαίτερα αυτά με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους.
2. Ελέγχεται, ο τρόπος διακίνησης των αποθεμάτων και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης, καθώς επίσης η δυνατότητα παραγωγής της επιχείρησης, η επάρκεια των υλικών και ανθρώπινων πόρων, η επάρκεια και η καταλληλότητα των αποθηκευτικών χώρων αυτής σε σχέση με τα διακινούμενα αγαθά.
3. Ελέγχεται εάν ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών γίνεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

Άρθρο 10

Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος

1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου.
2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών.
3. Σε περίπτωση εμφάνισης παροχών σε είδος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013, να εξετάζεται αν τα αντίστοιχα ποσά έχουν αποσταλεί με το αρχείο βεβαιώσεων ως εισόδημα των φυσικών προσώπων.
4. Ελέγχεται η ορθή έκπτωση δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013.
5. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός, καθώς και η πλήρωση των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.
6. Ελέγχεται εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν. 4172/2013.
7. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός, καθώς και η ορθή μεταφορά των φορολογικών ζημιών σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις.
8. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός των λογιστικών και φορολογικών κερδών της ελεγχόμενης σύμφωνα με την λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα, καθώς και ο ορθός υπολογισμός των διαφορών λογιστικής - φορολογικής βάσης προκειμένου να επιβεβαιωθεί η τήρηση των φορολογικών διατάξεων ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.
9. Ελέγχεται η τυχόν πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 66 του ν. 4172/2013, ώστε να συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας.
10. Όσον αφορά τις ληφθείσες επιχορηγήσεις, ελέγχεται η ύπαρξη των σχετικών εγκρίσεων και η εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπει το πλαίσιο χορήγησης της επιχορήγησης καθώς και η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα.

11. Σε περίπτωση εμφάνισης αφορολόγητων και απαλλασσόμενων του φόρου ποσών, να εξετάζεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής με βάση τη κείμενη φορολογική νομοθεσία.

12. Να ελέγχεται η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατόπιν έκπτωσης

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4172/2013, καθώς και η ύπαρξη των απαιτούμενων δικαιολογητικών.

Άρθρο 11

Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Άρθρο 12

Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

1. Ελέγχεται η συμφωνία φορολογητέων εκροών και εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης αν η απόκλιση αυτή αιτιολογείται.

2. Ελέγχεται αν έχουν μεταφερθεί σωστά στις δηλώσεις (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εκροές (έσοδα), και οι εισροές (αγορές και δαπάνες), όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.

3. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις εκροές της ελεγχόμενης, ιδίως αν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.

4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

5. Ελέγχεται αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές ή επί παροχής υπηρεσιών, για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών, πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις για την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών.

6. Επί διενέργειας ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών καθώς και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών ελέγχονται οι σχετικές συναλλαγές για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

7. Επί απαλλασσόμενων πωλήσεων ελέγχεται αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.

8. Ελέγχεται η τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών και προϋποθέσεων στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου.

9. Έλεγχος απόδοσης του φόρου που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών (άρθρα 7 και 9 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

10. Επί διενέργειας εισαγωγών και εξαγωγών, ελέγχονται οι σχετικές συναλλαγές για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

11. Ελέγχεται εάν το δικαίωμα έκπτωσης έχει ασκηθεί υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α.

12. Ελέγχεται αν υφίστανται δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

13. Ελέγχεται η ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

14. Ελέγχεται εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται.

15. Ελέγχεται αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000.
16. Ελέγχεται αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων, εφόσον υπήρχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000.
17. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων για τις παραδόσεις αγαθών που διενεργούνται βάσει της Π.2869/1987 κοινής υπουργικής απόφασης.
18. Ελέγχεται η ορθή τήρησης της διαδικασίας που ορίζεται από την ΠΟΛ 1167/2015 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.
19. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν ειδικά καθεστώτα του Φ.Π.Α.
- Άρθρο 13**

ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

1. Όσον αφορά τον έλεγχο των λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις.
2. Για τους παρακρατούμενους φόρους ελέγχεται η ορθή παρακράτηση και η απόδοση των σχετικών φόρων, όπου προβλέπεται.
3. Ειδικότερα για τον Φόρο Μισθωτής Εργασίας:
- α. Διενεργείται έλεγχος συμφωνίας των ακαθάριστων αποδοχών που εμφανίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Μισθωτής Εργασίας (Φ.Μ.Ε.) με αυτές που εμφανίζονται στα τηρούμενα βιβλία/λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης. Η ίδια συμφωνία διενεργείται και ως προς τους παρακρατηθέντες και καταβληθέντες φόρους.
- β. Επαληθεύεται η ορθή παρακράτηση φόρου μισθωτής εργασίας και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α σε δύο (2) υπαλλήλους της επιχείρησης ακολουθώντας τις οδηγίες που έχουν δοθεί από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων για την εκκαθάριση του Φόρου Μισθωτής Εργασίας.

Επειδή, με το άρθρο 28 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, 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 περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:
- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

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

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

Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

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

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

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 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 άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

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

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

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

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

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από

επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 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 σύννομη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν.4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

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

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς

επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 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, με την Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)».

Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (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:

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

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου.

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

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

προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ.

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

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

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

Για προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον τιμή αγοράς προς τιμή πώλησης, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων = $\frac{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}}{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ}}$

Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = $1 - \text{Αναλογία (\% περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων)}$ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = $\frac{\text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ}}{\text{Αναλογία (\% κόστους πωληθέντων)}}$

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 170.00 €

Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Α) 50.00 €

Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Β) 80.00 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογος) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί των πωλήσεων για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 30 €

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 20 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 50 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 40 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Α) $(50-30)/50 = 0,40$ ή 40%
 Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Β) $(40-20)/40 = 0,50$ ή 50%
 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων έχει ως ακολούθως:
 Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Α) $1-0,40=0,60$ ή 60%
 Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Β) $1-0,50=0,50$ ή 50%
 Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:
 Κόστος πωληθέντων / ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων ως εξής:
 Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α) $50.000/0,60=83.333,33 \text{ €}$
 Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β) $80.000/0,50=160.000,00 \text{ €}$
 Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.
 Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α) 83.333,33€
 Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β) 160.000,00 €
 Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων 243.333,33 €
 Μείον: Δηλωθέντα έσοδα 170.000,00 €
 Διαφορά 73.333,33 €

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = $(\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}) / \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}$

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ $\times (1 + \text{Αναλογία} (\%) \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων})$

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα έσοδα άνευ ΦΠΑ 140.000,00 €

Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 50.000,00 €

Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 80.000,00 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογο) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί του κόστους για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 100 €

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 120 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 130 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 150 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Α) $(130-100)/100 = 0,30$ ή 30%

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Β) $(150-120)/120 = 0,25$ ή 25%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:

Κόστος πωληθέντων $\times (1 + \text{Αναλογία} (\%) \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων})$ ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α) $50.000 \times (1+0,30)=65.000 \text{ €}$

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β) $80.000 \times (1 + 0,25) = 100.000 \text{€}$

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α)	65.000 €
Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β)	100.000 €
Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων	165.00 €
Μείον: Δηλωθέντα έσοδα	140.000 €
Διαφορά εσόδων	25.000 €

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

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

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

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

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

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

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται το κατωτέρω ενδεικτικό παράδειγμα:

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η τιμή πώλησης στο συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο οποίος έχει προηγουμένως προσδιοριστεί από τον έλεγχο, με βάση τη σχέση που υφίσταται ανάμεσα στην ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας και την απαιτούμενη συγκεκριμένη πρώτη ύλη ή συγκεκριμένη μεταβλητή δαπάνη.

Έστω ότι ο ελεγχόμενος είναι επιχείρηση παραγωγής ενός προϊόντος

Ο έλεγχος αντλώντας πληροφορίες από τον ίδιο τον ελεγχόμενο ή από τρίτους και κατανοώντας τις πραγματικές συνθήκες και τα δεδομένα της επιχείρησης, διαπιστώνει με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές παραγωγής ότι η σχέση πρώτης ύλης παραγόμενου προϊόντος είναι: 1 μονάδα α' ύλης προς 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος.

και η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος είναι: τιμή πώλησης 10 ευρώ ανά μονάδα προϊόντος

Από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, λαμβανομένων υπόψη των αποθεμάτων αρχής και τέλους της χρήσης, προκύπτει αγορά α' ύλης 500 μονάδες

Στη συνέχεια ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ειδικότερους παράγοντες που τυχόν υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία (π.χ. φύρα 5%) προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος: παραγόμενο προϊόν = $[500 - (500) \times 5\%] \times 50 = 23.750$ μονάδες.

Έχοντας προσδιορίσει ο έλεγχος την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος προσδιορίζει τα έσοδα από την διάθεση του προϊόντος ως εξής:

Έσοδα ελέγχου = 23.750 μονάδες προϊόντος $\times 10$ ευρώ = 237.500 ευρώ

Σε περίπτωση ύπαρξης αποθεμάτων του προϊόντος αρχής και τέλους της φορολογικής περιόδου ή διαπίστωσης από τον έλεγχο προωθητικών ενεργειών λαμβάνονται υπόψη.

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

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

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.

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού πρόσωπου ή νομικής οντότητας που άσκει επιχειρηματική

δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 ν.2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται, ότι:

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο.

Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος για την προϋπόθεση υπαγωγής του προσφεύγοντα στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013, ορθά έλαβε υπόψη του τις διατάξεις της παραγρ.2 του ως άνω άρθρου που προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης.

Λαμβάνοντας υπόψη, την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του, προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα για τα εισοδήματα και για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες, του φορολογικού έτους 2018:

Φορολογικό έτος	2018
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00
1.Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα	0,00
2.Ακίνητη περιουσία	0,00
3.Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	53.150,69
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου	0,00
Σύνολο προσωπικών δαπανών	9.721,57
Φόρος εισοδήματος κλπ	650,00
Δαπάνες αφοράς και παροχής υπηρεσιών	9.071,57

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα το φορολογικό έτος 2018 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν καλύπτει τις

προσωπικές του δαπάνες, σύμφωνα δε με το άρθρο 28 ν.4174/2013 τεκμηριώνεται λόγος υπαγωγής του ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές.

Επί πλέον κατά το ίδιο φορολογικό έτος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων εσόδων σε δύο (2) περιπτώσεις, ενώ κατά τον έλεγχο δεν προσκόμισε τα βιβλία (4 παρ.5.1 έκθεσης ελέγχου), ενώ προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε 2015/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η μη έκδοση στοιχείων αποτελεί προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, όπως επίσης και η μη προσκόμιση των βιβλίων αποτελεί προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για την υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές έλεγχου.

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ζ του ν.4172/2013.

Στη προκειμένη περίπτωση ακόμα και αν ληφθεί υπόψη η ανάλωση κεφαλαίου, ποσού 9.150,00 ευρώ, δεν καλύπτει τις αναγραφόμενες στη δήλωση εισοδήματος δαπάνες διαβίωσης που τουλάχιστον, ανέρχονται στο ποσό των 9.721,57 ευρώ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός που προβάλλεται από τον προσφεύγοντα, α) για την παραβίαση της ουσιώδους τύπου της διαδικασίας υπαγωγής στις έμμεσες τεχνικές και β) για την αναγνώριση της δηλούμενης ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών ως εισόδημα, κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 απορρίπτονται.

Επειδή, από τη σχετική έκθεση ελέγχου και τις απόψεις της φορολογικής αρχής, προκύπτουν οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την μέθοδο αρχή των αναλογιών:

Ο έλεγχος συνέταξε καταστάσεις αγορών των μηνών Απριλίου-Αυγούστου και Δεκεμβρίου (σελ. 7 και 8 της έκθεσης εισοδήματος), και προσδιόρισε το μέσο όρο αγοράς των ειδών που προμηθεύεται ο προσφεύγων για να πωληθούν αυτούσια ή κατόπιν επεξεργασίας (ψήσιμο, παρασκευή κλπ).

ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΓΟΡΑΣ ποτών (καθαρή αξία)

ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 330 ml	0,40
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 500 ml	0,72
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 1000 ml	0,84
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 1500 ml	1,15
Πορτοκαλάδα 2000 ml	0,84
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ στις μπίρες των 375 ml	0,70
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ στις μπίρες των 330 ml	0,68
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ στις μπίρες (φιάλες)	0,92
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ στις μπίρες των 500 ml	0,86
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ στους οίνους των 500 ml	1,37

ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΓΟΡΑΣ ΚΡΕΑΤΙΚΩΝ κλπ (καθαρή αξία)

Πίτες γίγας	0,35/τεμάχιο πίτας
Πίτες (κλασική-αραβική- καλαμποκιού)	0,013- 0,016 = 0,014/τεμάχιο
Μπέικον	4,38 - 5,35 = 4,86/κιλό
Μπιφτέκι (κατεψυγμένο- λαχανικών κλπ	3,65 - 4,37 = 4,01/κιλό
Μπιφτέκι τεμάχιο	0,38/τεμάχιο
Κιμάς μπούτι μοσχαρίσιος	7,20 - 7,80 = 7,50/κιλό
Κιμάς χοιρινός	4,80 - 5,00 = 4,90/κιλό

Κιμάς σπάλα	7,80/κιλό
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΚΙΜΑ ΓΙΑ ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ	6,35/κιλό
Μοσχαρίσιες μπιριζόλες	8,50/κιλό
Χοιρινές μπιριζόλες	4,10 - 6,19 = 5,14/κιλό
Χοιρινό φιλέτο	9,10/κιλό
ΓΙΑ ΤΟΝ ΓΥΡΟ	
Χοιρινός λαιμός	4,80/κιλό
Καθαρό μπούτι χοιρινό	3,60 - 5,00 = 4,30/κιλό
Καθαρό μπούτι μοσχαρίσιο	7,50/κιλό
Γύρος χοιρινός μπούτι	4,15 - 4,25 = 4,20/κιλό
Γύρος χοιρινός πανσέτα	4,50/κιλό
Λαρδί χοιρινό	1,20 - 1,50 = 1,35/κιλό
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ για τον γύρο	5,85/κιλό
Φιλέτο κοτόπουλο	4,80 - 5,00 = 4,90/κιλό
Φιλέτο κοτόπουλο κατεψυγμένο	4,40/κιλό
Γύρος κοτόπουλο	3,70 - 4,20 = 3,95/κιλό
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ κοτόπουλου	4,42/κιλό
Μπουκιές κοτόπουλο για σουβλάκια	5,90/κιλό
Καλαμάκια χοιρινά	4,00/κιλό
Κεμπάπ κατεψυγμένο	0,75/τεμάχιο
Κοτόπουλο παϊδάκια	3,20/κιλό
Αρνίσια παϊδάκια	6,82/κιλό
Αρνί	6,82 - 7,00 = 6,91/κιλό
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΣΤΟ ΑΡΝΙ	6,86
ΛΟΥΚΑΝΙΚΑ	
Λουκάνικα χοντρά Μυκόνου	3,63/κιλό
Λουκάνικα Έβρου	2,91 - 3,00 = 2,95/κιλό
Λουκάνικο χωριάτικο	3,53 - 3,71 = 3,62/κιλό
Λουκάνικο μερίδας	4,57/κιλό
Λουκάνικα	6,65/κιλό
Λουκάνικο hot dog	3,30/κιλό
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ στα λουκάνικα	4,80/κιλό
κοκορέτσι	4,75 - 6,80 = 5,77/κιλό
κοντοσούβλι	4,80 - 5,30 = 5,10
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ κοκορέτσι-κοντοσούβλι	5,43/κιλό

Τα είδη που πωλούνται παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα ως εξής:

ΕΙΔΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ σε Καθαρή αξία
Γύρος με πίτα	1,28
Γύρος με κοτόπουλο	1,06
Σουβλάκι κοτόπουλο	1,10
Σουβλάκι χοιρινό	1,014
Πίτα με λουκάνικο	0,95
Πίτα με μπιφτέκι	0,874
Μερίδα κοκορέτσι - κοντοσούβλι	2,51

Μερίδα μοσχαρίσια	4,95
Μερίδα Χοιρινή	1,98
Μερίδα φιλέτο χοιρινό	3,73
Πίτα κεμπάπ	1,25
Μερίδα παϊδάκια κοτόπουλο	1,06
Μερίδα παϊδάκια αρνίσια	2,27
Μερίδα ψητό αρνί	2,30

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε τις τιμές πώλησης βάσει του προσκομιζόμενου τιμοκαταλόγου από τον προσφεύγοντα, οι οποίες, έχουν ως ακολούθως:

Α. ποτά

ΕΙΔΟΣ	ΜΕΙΚΤΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 17%
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 330 ml	1,00	0,85	0,15
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 500 ml	1,30	1,11	0,19
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 1000 ml	2,10	1,79	0,31
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 1500 ml	2,50	2,14	0,36
Πορτοκαλάδα 2000 ml	4,00	3,42	0,58
μπύρες των 330 ml	1,50	1,28	0,22
μπύρες των 375 ml	1,70	1,45	0,25
μπύρες των 500 ml	2,50	2,14	0,36
μπύρες (φιάλες)	2,50	2,14	0,36
Οίνοι- ρετσίνες των 500 ml	4,00	3,42	0,58

Β. φαγητά

ΕΙΔΟΣ	ΜΕΙΚΤΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 9%
Γύρος με πίτα	2,30	2,11	0,19
Γύρος με κοτόπουλο	2,50	2,29	0,21
Σουβλάκι κοτόπουλο	2,50	2,29	0,21
Σουβλάκι χοιρινό	2,30	2,11	0,19
Πίτα με λουκάνικο	2,30	2,11	0,19
Πίτα με μπιφτέκι	2,50	2,29	0,21
Μερίδα κοκορέτσι - κοντοσούβλι	7,50	6,88	0,62
Μερίδα μοσχαρίσια	12,00	11,00	1,00
Μερίδα Χοιρινή	7,50	6,88	0,62
Μερίδα φιλέτο χοιρινό	8,00	7,34	0,66

Πίτα κεμπάπ	2,30	2,11	0,19
Μερίδα παιδάκια κοτόπουλο	6,50	5,96	0,54
Μερίδα παιδάκια αρνίσια	6,50	5,96	0,54
Μερίδα ψητό αρνί	6,50	5,96	0,54

Περαιτέρω προσδιορίστηκε η μέση αναλογία τιμής πώλησης /τιμή, ως εξής:

A. ΠΟΤΩΝ

ΠΟΤΑ Ανά μονάδα					
		ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ Χωρίς ΦΠΑ (Α)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ Χωρίς ΦΠΑ (Β)	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (Β/Α)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΟΤΩΝ κλπ
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 330 ml		0,40	0,85	2,13	2,81
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 500 ml		0,72	1,11	1,54	
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 1000 ml		0,84	1,79	2,13	
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ 1500 ml		1,15	2,14	1,86	
Πορτοκαλάδα 2000 ml		0,84	3,42	4,07	
Μπύρες των 375 ml	0,70	1,45	2,07		
μπύρες των 330 ml		0,68	1,28	1,88	
μπύρες των 500 ml		0,86	2,14	2,49	
μπύρες (φιάλες)		0,92	2,14	2,33	
Οίνοι- ρετσίνες των 500 ml		1,37	3,42	2,50	
Εύρος αναλογίας (Β/Α) ποτών		(1,54 έως 4,07) : 2 = 2,81			

B. ΦΑΓΗΤΩΝ

ΠΟΤΑ Ανά μονάδα				
	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ Χωρίς ΦΠΑ (Α)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ Χωρίς ΦΠΑ (Β)	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (Β/Α)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ
Γύρος με πίτα	1,28	2,11	1,65	3,64
Γύρος με κοτόπουλο	1,06	2,29	2,16	
Σουβλάκι κοτόπουλο	1,10	2,29	2,08	
Σουβλάκι χοιρινό	1,014	2,11	2,08	
Πίτα με λουκάνικο	0,95	2,11	2,22	
Πίτα με μπιφτέκι	0,874	2,29	2,62	
Μερίδα κοκορέτσι – κοντοσούβλι	2,51	6,88	2,74	
Μερίδα μοσχάρισια	4,95	11,00	2,22	
Μερίδα Χοιρινή	1,98	6,88	3,47	
Μερίδα φιλέτο χοιρινό	3,73	7,34	1,97	
Πίτα κεμπάπ	1,25	2,11	1,69	
Μερίδα παιδάκια	1,06	5,96	5,62	

κοτόπουλο			
Μερίδα παϊδάκια αρνίσια	2,27	5,96	2,63
Μερίδα ψητό αρνί	2,30	5,96	2,59
Εύρος αναλογίας (B/A) φαγητών	(1,65 έως 5,62) : 2		

Ο έλεγχος, αφού αναγνώρισε, φύρα 25% στο ψημένο κρέας υπολογίζοντας το γύρο- το σουβλάκι -το κοντοσούβλι - το κοκορέτσι στα 750 γραμμάρια (όπως αναφέρει στις απόψεις) και 5% στα εδέσματα, διαμόρφωσε την τελική αναλογία της τιμών πώλησης προς την τιμή αγοράς ως εξής:

Εύρος αναλογίας (B/A) ποτών	(1,54 έως 4,07) : 2 = 2,81
Εύρος αναλογίας (B/A) φαγητών	(1,65 έως 5,62) : 2 *95%=3,46

Επειδή διαπίστωσε δειγματοληπτικά από τις ΑΛΣ και τα Ζ των μηχανών, ότι το ποσοστό των πωλήσεων ποτών της επιχείρησης ανέρχεται στο 2% του συνολικού τζίρου, προσδιόρισε την τελική σταθμισμένη μέση αναλογία του μικτού περιθωρίου κέρδους, ως εξής: (2,81 ποτών Χ 2%=0,06) + (3,46 κρεάτων κλπ Χ 98%=3,39)=3,45(0,06 + 3,39) ΣΕΛ.18 έκθεσης ελέγχου.

Έτσι προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, ως ακολούθως:

Κόστος πωληθέντων 112.253,18 ευρώ Χ 3,45=Ακαθάριστα έσοδα 387.273,47 ευρώ και στη συνέχεια αφού προσδιόρισε και λογιστικές διαφορές ποσού 2.755,13 ευρώ, υπολόγισε τα καθαρά κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Πωλήσεις αγαθών ελέγχου:	387.273,47 ευρώ
Μείον: Έξοδα εμπορικής δραστηριότητας:	172.261,75 ευρώ
Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης:	4.371,16 ευρώ
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου:	<u>2.755,13 ευρώ</u>
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ	222.138,01 ευρώ

Επειδή, από τις καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλόμενων (προμηθευτών) του φορολογικού έτους 2018 και την επισκόπηση μέσω του συστήματος elenxis σχετικά με το αντικείμενο εργασιών των προμηθευτών του προσφεύγοντα, διαπιστώσαμε τα παρακάτω, σχετικά με τη φύση των αγορών της επιχείρησης του προσφεύγοντα:

ΕΙΔΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΠΟΤΑ	ΚΡΕΑΤΑ	ΠΙΤΕΣ,ΨΩΜΙΑ-ΛΑΧΑΝΙΚΑ,ΤΥΡΙΑ ΚΛΠ
ΑΞΙΑ	16.283,09	77.395,44	22.955,07
ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΑΓΟΡΩΝ	12,92%	61,43%	18,22%

Επομένως η αναφορά του ελέγχου ότι οι πωλήσεις ποτών αφορούν το 2% των συνολικών πωλήσεων (σελ.18 έκθεσης ελέγχου), κρίνεται λανθασμένη και η προσδιορισθείσα σταθμισμένη μέση αναλογία του μικτού περιθωρίου κέρδους των ποτών 2,81, πρέπει να εφαρμοστεί ανεξάρτητα επί των αγορών από ποτά και όχι αυτή που υπολογίστηκε συνολικά (3,46).

Επειδή, ως προς την φύρα που αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο δεν προκύπτει με σαφήνεια από την έκθεση ελέγχου και τις απόψεις να έχει εφαρμοστεί σε όλα τα είδη κρεάτων (πχ κοτόπουλο), αλλά και στα λαχανικά, ψωμιά, πίτες κλπ και άλλα είδη που παρασκευάζονται, αναγνωρίστηκε 5%, περαιτέρω δε από την κοινή πείρα είναι δεδομένο ότι υπάρχει και πραγματική απώλεια από την πιθανή καταστροφή α υλών και

εμπορευμάτων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφυγής για υπολογισμό φύρας 35% επί του συνολικού ποσού του κόστους πωληθέντων δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός καθόσον, στο σύνολο του κόστους περιλαμβάνονται αγορές ποτών, λαχανικών, πιτών, τυριών, ψωμιών, ορεκτικών κλπ.

Επειδή, κρίνουμε, ότι, πρέπει να υπολογισθεί περαιτέρω φύρα 10% στις αγορές κρεάτων και 10% στις αγορές πιτών, ψωμιών και λαχανικών, τυριών κλπ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 ν 4174/2013(ΚΦΔ), «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, για τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι οι αγορές γύρου αποτελούν το 80% των συνολικών αγорών δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία, αυτός δεν γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν των προαναφερθέντων τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα προσδιορίζονται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

Α. Ακαθάριστα έσοδα από ποτά: Αξία αγορών 16.283,09 X 2,81=45.755,48 ευρώ

Β. Ακαθάριστα έσοδα από κρέατα:

Συνολική Αξία αγορών 77.395,44 ευρώ μείον 10% φύρα =69.655,90 X 3,46=Ακαθάριστα έσοδα 241.009,41 ευρώ

Γ. Ακαθάριστα έσοδα από πίτες, λαχανικά, ψωμιά κλπ: Αξία αγορών 22.955,07 ευρώ μείον 10% φύρα (2.295,51) = 20.659,56 X 3,46=71.482,08 ευρώ

ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ: 358.246,97ευρώ

Επειδή, δεν προβάλλονται ισχυρισμοί σχετικά με τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ψητοπωλείου, διαμορφώνονται, ως εξής:

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ: 358.246,97 ευρώ

Μείον: Έξοδα εμπορικής δραστηριότητας(δήλωσης): 172.261,75 ευρώ

Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης: 4.371,16 ευρώ

Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου: 2.755,13 ευρώ

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ 193.111,51 ευρώ

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος & ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 20/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο-σουβλατζίδικο, με παροχή σερβιρίσματος», με την τροποποίηση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης:

- Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018

- Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής Περιόδου 1-1-2018 έως 31-12-2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

1. Φόρος εισοδήματος

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία					
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα		0,19		0,19	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-53.150,69		193.111,50		193.111,50
Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 §4 Κ.Φ.Ε.)					
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα		5,69		5,69	
Μισθωτή εργασία (άρθρο 13 §3 του Κ.Φ.Ε.)					
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
Ναυτικό εισόδημα					
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	-53.150,69	5,88	193.111,50	5,88	193.111,50
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο	-53.150,69	5,88	193.111,50	5,88	193.111,50
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					
Εκπτώσεις εισοδήματος					
Φορολογητέο εισόδημα	-53.150,69	5,88	193.111,50	5,88	193.111,50
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
Συνολικό εισόδημα	-53.150,69	5,88	193.111,50	5,88	246.262,19
Τεκμαρτό εισόδημα					
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	134.002,75	4.922,25	193.111,50	4.922,25	193.111,50

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
		ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
	Φορολογητέο εισόδημα			193.111,50		193.111,50
	Φόρος κλίμακας			79.900,18		79.900,18
	Μείον: Μειώσεις από το φόρο					
	Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων					
	Φόρος που αναλογεί			79.900,18		79.900,18
Β. Μείον						

1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α. Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα					
β. Επιχειρηματική δραστηριότητα					
γ. Μισθωτή εργασία - Συντάξεις					
δ. Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
ε. Αλλοδαπή προέλευση					
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:					
α. Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος					
β. Ειδικών περιπτώσεων					
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει					
Μείωση επιστροφής φόρου					
Υπόλοιπο φόρου (+/-)			79.900,18		79.900,18
Γ.	Πλέον				
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορ/κο έτος				
	2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
	Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)		79.900,18		79.900,18
	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στο εισόδημα		39.950,09		39.950,09
	Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου				
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		15.181,40		15.181,40
	Εισφορά που παρακρατήθηκε				
	Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00		
	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
					
	Συνολικά ποσά (+/-)	650,00	135.681,67		135.031,67
Δ.	ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ				
Διαφορά συμψηφισμού					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		650,00	135.681,67		135.031,67
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		650,00	135.681,67		135.031,67

2. ΦΠΑ

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ	
<u>Εκροές</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>			<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>
Εκροές	115.511,73	19.610,20	387.273,47	65.808,61	358.246,97	60.901,98
ΣΥΝΟΛΑ	115.511,73	19.610,20	387.273,47	65.808,61	358.246,97	60.901,98
	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>			<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>
Εισροές	134.848,44	16.529,95	132.375,35	16.132,13	132.375,35	16.132,13
ΣΥΝΟΛΑ	134.848,44	16.529,95	132.375,35	16.132,13	132.375,35	16.132,13
ΦΠΑ που καταβλήθηκε		3.375,58		3.375,58		3.375,58
Προστιθέμενα ποσά		1,31		0,00		0,00
Αφαιρούμενα ποσά		0,00		0,00		0,00
Σύνολο φόρου εκροών		19.610,20	387.273,47	65.808,61		60.901,98
Υπόλοιπο φόρου εισροών		19.906,84		19.507,71		19.507,71
Χρεωστικό υπόλοιπο		296,64		46.300,90		41.394,27
πρόσθετος φόρος ανακρίβειας				23.150,45		20.697,14
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				69.451,35		62.091,41
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ				296,64		296,64

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.