



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη :05-12-2022

Αριθμ. Αποφ.:2300

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες

παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (φαστ – φουντ), χωρίς παροχή καθίσματος» με έδρα τη, Τ.Κ. κατά των με αριθμ. **α)..../03-06-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **β)..../03-06-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **γ)..../03-06-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 και **δ)..../03-06-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό**/03-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.164,72€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 1.082,36€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 200,94€, ήτοι **συνολικό ποσό 3.448,02€**.
- Με την με αριθμό**/03-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.753,23€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 2.376,62€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 587,14€, ήτοι **συνολικό ποσό 7.716,99€**.
- Με την με αριθμό**/03-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 19.684,35€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 9.842,18€, ήτοι **συνολικό ποσό 29.526,53€**.
- Με την με αριθμό**/03-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 17.928,06€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 8.963,97€, ήτοι **συνολικό ποσό 26.892,03€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 03-06-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχεία εξυπηρέτησεως (φαστ – φουντ), χωρίς παροχή καθίσματος», δυνάμει της υπ' αριθμ./23-4-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016– 2017, η οποία παρατάθηκε με την/28-12-2021 εντολή. Η ως άνω επιχείρηση διατηρεί την έδρα της στη

Στα πλαίσια του ελέγχου, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, η υπ' αριθμ./-7-05-2019 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων και η γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018.

Κατά τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών, ενώ στη χρήση 2017 διαπιστώθηκε η επιβολή προστίμου του άρ.58^A του ν.4174/2013, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων (ΑΕΠ 630/2017).

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα του επιτηδεύματος της ατομικής επιχείρησης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και πιο συγκεκριμένα, με την έμμεση τεχνική της τιμής προς τον όγκο συναλλαγών. Με την υπ' αριθμ./15-10-2021 πρόσκληση ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του (τα είδη που πουλούσε, την αναλογία ωμής και ψημένης μερίδας, την απώλεια βάρους, τη φύρα κ.α), αντίγραφο του τιμοκαταλόγου, καθώς και φορολογικά στοιχεία εσόδων και αγορών. Στη συνέχεια, συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./29-04-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων, επί του οποίου, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./19-05-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό σε ότι αφορά το ποσοστό «φύρας» και επαναπροσδιόρισε τα αποτελέσματα λαμβάνοντας υπόψη φύρα ύψους 39%. Κατόπιν αυτού εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/05-07-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Εσφαλμένη η επίρριψη βάρους αποδείξεως σε συνδυασμό με αοριστία του πορίσματος του εις βάρος του ελέγχου δια της ανυπαρξίας συγκριτικών δεδομένων. Λανθασμένη και μη νόμιμη η εξαγωγή συμπερασμάτων. Η φορολογική αρχή δεν εξειδικεύει ποιας χρονολογίας ήταν οι τιμοκατάλογοι και ποιες ήταν οι ομοιοδείς επιχειρήσεις, τα στοιχεία των οποίων χρησιμοποίησε. Εσφαλμένη η χρήση του τιμοκαταλόγου του εστιατορίου «.....», καθώς πρόκειται για πολυτελές εστιατόριο με εντελώς διαφορετικό προφίλ από το δικό του, που είναι ένα μικρό γυράδικο σε διαφορετική περιοχή. Κανένα άλλο συγκριτικό στοιχείο δεν παρατίθεται.

2. Εσφαλμένη η επίρριψη βάρους αποδείξεως σε συνδυασμό με αοριστία του πορίσματος του εις βάρος του ελέγχου ως προς τη φύρα των κρεάτων. Η απώλεια βάρους που χρησιμοποίησε η φορολογική αρχή στηρίχθηκε σε δημοσίευση του επιμελητηρίου Κυκλάδων. Ωστόσο, η φορολογική αρχή διαστρέβλωσε τις παραδοχές της δημοσίευσης. Κάθε είδος και κομμάτι κρέατος έχει διαφορετική φύρα, αναλόγως του τρόπου προετοιμασίας και παρασκευής. Ανάλογα με την ποιότητα των κρεάτων η απώλεια φτάνει στο 65% στα βοοειδή, στο 55% στα προβατοειδή και στο 75% στα χοιρινά. Προχειρότητα του ελέγχου.
3. Παραβίαση της Ε.2015/31-01-2020 - Εφαρμογή του άρ.28 του ν.4172/2013. Ο έμμεσος προσδιορισμός προσιδιάζει του εξωλογιστικού προσδιορισμού, καθόσον θεωρείται ότι δυσχεραίνονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ασχέτως του ποια διάταξη τυγχάνει εφαρμογής σε κάθε παράβαση, πρέπει οπωσδήποτε η παράβαση να έχει αποδεδειγμένα και συγκεκριμένα διαπιστωθεί στην πραγματικότητα, χωρίς να αρκούν εικασίες άνευ λογιστικού πραγματικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων.
Από το πλήθος των στοιχείων δεν αποδείχθηκε ότι δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε κρίσιμο στοιχείο ζητήθηκε, εκτός του τιμοκαταλόγου. Ως μικρομεσαίος επαγγελματίας δεν διαθέτει οργανωμένο λογιστήριο και δεν διατήρησε τον τιμοκατάλογο του 2016 & 2017. Ωστόσο, οι τιμοκατάλογοι δεν περιλαμβάνονται και δεν εμπίπτουν στην περιοριστικώς διατυπωμένη διάταξη της ανωτέρω εγκυκλίου. Δεν αναλύθηκε ποτέ η ρευστότητά του, ούτε οι τραπεζικοί του λογαριασμοί. Δεν παρατίθεται ποιες είναι τελικά οι εύλογες δαπάνες του ιδίου και της οικογένειάς του, οι οποίες θεωρήθηκε ότι δεν καλύπτονται.
4. Ως προς τα επιβληθέντα πρόστιμα, ισχύει η Πολ. 1252/2015. Ακόμα και αν επιβάλλονταν πρόστιμα για τα έτη 2016 & 2017, βάσει του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 θα ισοδυναμούσε με την αποκρυβείσα αξία Φ.Π.Α. 13% x 50%. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων αμφισβητεί την ύπαρξη αποκρυβέντος εισοδήματος λόγω των προαναφερόμενων πλημμελειών, γίνεται κατανοητό ότι δύο αυτοτελή πρόστιμα δεν ευσταθούν. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επικαλούνται την περ.2 του άρ. 58^Α του ν.4174/2013, ωστόσο η αναλήθεια των δηλώσεων του προϋποθέτει λογικώς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.
5. Ως προς τα αφορώντα στο πρόσωπό του στοιχεία. Είναι ένας σκληρά εργαζόμενος οικογενειάρχης με τρία παιδιά σε τραγική οικονομική κατάσταση, που φιλοξενούνται και οι πέντε σε ένα δωμάτιο της πατρικής του περιουσίας στην 12 τ.μ., όπως μπορεί να διαπιστωθεί δι' αυτοψίας. Τα οβελιστήριο θα το είχε κλείσει προ πολλού, αλλά ουδείς προσλαμβάνει άτομο της ηλικίας του με τρία παιδιά και αυξημένο μισθολογικό κόστος. Να γίνει επισκόπηση των φορολογικών του δηλώσεων, όπου δηλώνει φιλοξενούμενος στην κατοικία των γονέων του.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

Επειδή, με την **A 1008/20-01-2020 (B'88)** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα:

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, με την Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

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

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές

δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

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

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

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

.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

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 περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού 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, σε ότι αφορά τη μέθοδο της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, βάσει των ως άνω ερμηνευτικών εγκυκλίων, προβλέπεται ο προσδιορισμός των εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης σε δύο χρονικά στάδια, με πρώτο να περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προκύπτει είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, και με δεύτερο, όπου επί του προσδιορισθέντος όγκου του κύκλου εργασιών εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος (ή υπηρεσίας).

Με την εν λόγω μέθοδο αρχικώς, προσδιορίζονται ο αριθμός των μονάδων ή ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση επί τη βάσει της σχέσης μονάδα παραγόμενου προϊόντος (ή υπηρεσίας) ανά πρώτη ύλη (ή μεταβλητή δαπάνη). Επομένως, αρχικώς προκύπτει ο συνολικός κύκλος εργασιών επί τη βάσει της συνάρτησης παραγωγής που απεικονίζει:

α)εισροή πρώτης ύλης σε εκροή προϊόντος και παράλληλα

β)ποσότητα εισροών για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος

Ειδικότερα, είτε επί τη βάσει των λογιστικών αρχείων του ελεγχόμενου είτε από πληροφορίες τρίτων, ο φορολογικός έλεγχος:

α)προσδιορίζει τη σχέση πρώτης ύλης και παραγόμενου προϊόντος, ήτοι πόσες μονάδες πρώτης ύλης απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας παραγόμενου προϊόντος. Π.χ. 1 μονάδα πρώτης ύλης αντιστοιχεί σε 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος

β)διαπιστώνει την τιμή πώλησης κάθε μονάδας προϊόντος. Για παράδειγμα: τιμή πώλησης 10,00€ ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος

γ)λαμβάνει υπόψη, επί τη βάσει των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης, την ποσότητα των μονάδων α' ύλης που κτήθηκαν από την επιχείρηση (λαμβανομένων υπόψη των αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης) Για παράδειγμα: αγορά 300 μονάδων πρώτης ύλης

δ)ακολουθώς προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος. Για παράδειγμα: 300 μονάδες α' ύλης x 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος = 15.000 παραγόμενου προϊόντος.

ε)προσδιορίζει τις συνολικές μονάδες παραγόμενου προϊόντος και τα συνολικά έσοδα του ελεγχόμενου. Για παράδειγμα: Έσοδα ελέγχου = 15.000 παραγόμενου προϊόντος x 10 ευρώ τιμή πώλησης = 150.000,00€.

Μέσω των ως άνω συναρτήσεων ο φορολογικός έλεγχος καταλήγει στον προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων του ελεγχόμενου. (Έμμεσες Τεχνικές Προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, Μεντής- Μουζάκης – Πέττας, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2020, σελ. 186-188)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση

- Ο έλεγχος προκειμένου να εφαρμόσει την ως άνω έμμεση τεχνική απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./15-10-21 έγγραφο με το οποίο ζήτησε πληροφορίες σχετικά με τον τιμοκατάλογο των ειδών που πουλούσε, τα παραστατικά αγορών και τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδόθηκαν το διάστημα από 10 ως 20 Αυγούστου κάθε έτους, καθώς και λοιπές πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργία της επιχείρησής του.
- Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε τα παραστατικά αγορών και τις ΑΛΣ, καθώς και υπεύθυνη δήλωση στην οποία πληροφορεί τη φορολογική αρχή σχετικά με το βάρος των ειδών που πουλούσε (ψημένα), καθώς και με το ποσοστό φύρας κατά τη μετατροπή του ωμού κρέατος σε ψημένο, ως εξής:

«Ο ΤΙΜΟΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΗΤΑΝ:

- ΓΥΡΟΣ (250 ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ ΨΗΜΕΝΟ)
- ΣΟΥΒΛΑΚΙΑ (4 ΤΕΜΑΧΙΑ 360 ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ)
- ΠΑΝΤΣΕΤΑ (3 ΤΕΜΑΧΙΑ 300 ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ)
- ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙΑ (6 ΤΕΜΑΧΙΑ 300 ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ)

ΑΠΩΛΕΙΑ ΜΕΤΑΞΥ ΩΜΗΣ ΚΑΙ ΨΗΜΕΝΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΕΙΝΑΙ ΤΑ 50 ΚΙΛΑ ΛΙΠΟΥΣ (20% ΜΕ 30%) ΠΕΡΙΠΟΥ ΠΑ ΑΥΤΟ ΤΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ ΚΑΘΕ ΕΤΟΣ. ΣΕ ΑΥΤΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΤΑΙ ΚΑΙ Η ΑΠΩΛΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΚΑΘΕ ΒΡΑΔΥ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΚΑΙΡΟΥ ΚΑΙ ΖΗΤΗΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ (3% - 9%).».

- Από τα τιμολόγια αγορών, ο έλεγχος προσδιόρισε τα είδη και τις ποσότητες των αγορασθέντων ειδών ανά έτος, ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΚΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ ΠΑ ΤΗΧΡΗΣΗ 2016	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΚΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ ΠΑ ΤΗΧΡΗΣΗ 2017	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ
ΓΥΡΟΣΧΟΙΡΙΝΟΣΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	ΚΙΛΑ	18189	ΓΥΡΟΣΧΟΙΡΙΝΟΣΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	ΚΙΛΑ	18116
ΜΠΙΦΤΕΚΙΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	ΚΙΛΑ	671	ΓΥΡΟΣΚΟΤΟΠΟΥΛΟΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	ΚΙΛΑ	140
ΣΟΥΒΛΑΚΙΧΟΙΡΙΝΟΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	ΚΙΛΑ	510	ΜΠΙΦΤΕΚΙΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	ΚΙΛΑ	360
ΣΟΥΒΛΑΚΙΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	ΚΙΛΑ	804	ΣΟΥΒΛΑΚΙΧΟΙΡΙΝΟΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	ΚΙΛΑ	322
ΣΝΙΤΣΕΛΚΟΤΟΠΟΥΛΟΠΙΑΤΟ	ΚΙΛΑ	30	ΣΟΥΒΛΑΚΙΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	ΚΙΛΑ	758
ΦΙΛΕΤΟΚΟΤΟΠΟΥΛΟΠΙΑΤΟ	ΚΙΛΑ	419	ΣΝΙΤΣΕΛΚΟΤΟΠΟΥΛΟΠΙΑΤΟ	ΚΙΛΑ	21
ΣΠΑΛΑΧΟΙΡΙΝΗΠΙΑΤΟ	ΚΙΛΑ	355	ΦΙΛΕΤΟΚΟΤΟΠΟΥΛΟΠΙΑΤΟ	ΚΙΛΑ	261
ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙ	ΚΙΛΑ	954	ΣΠΑΛΑΧΟΙΡΙΝΗΠΙΑΤΟ	ΚΙΛΑ	500
ΠΑΪΔΑΚΙΑ	ΚΙΛΑ	147	ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙ	ΚΙΛΑ	278
ΠΑΝΤΣΕΤΑ	ΚΙΛΑ	482	ΠΑΪΔΑΚΙΑ	ΚΙΛΑ	150
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	ΚΙΛΑ	33	ΠΑΝΤΣΕΤΑ	ΚΙΛΑ	520
ΑΛΟΙΦΕΣ (ΤΖΑΤΖΙΚΙ,ΚΡΤΣΑΠ, ΜΟΥΣΤΑΡΔΑ ...,)	ΚΙΛΑ	2601	ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	ΚΙΛΑ	6
ΝΤΟΜΑΤΕΣ	ΚΙΛΑ	300	ΑΛΟΙΦΕΣ (ΤΖΑΤΖΙΚΙ,ΚΡΤΣΑΠ, ΜΟΥΣΤΑΡΔΑ....)	ΚΙΛΑ	2320
ΑΓΓΟΥΡΙΑ	ΚΙΛΑ	27	ΝΤΟΜΑΤΕΣ	ΚΙΛΑ	276
ΠΙΠΕΡΙΕΣΦΛΩΡΙΝΗΣ	ΚΙΛΑ	23	ΑΓΓΟΥΡΙΑ	ΚΙΛΑ	54
ΜΠΙΦΤΕΚΙΛΑΧΑΝΙΚΩΝ	ΚΙΛΑ	30	ΠΙΠΕΡΙΕΣΦΛΩΡΙΝΗΣ	ΚΙΛΑ	15
ΠΑΡΕΛΕΣ-ΚΟΛΟΚΥΘΟΚΕΦΤΕΔΕΣ	ΚΙΛΑ	6	ΜΠΙΦΤΕΚΙΛΑΧΑΝΙΚΩΝ	ΚΙΛΑ	30
ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΙΤΕΣ	ΚΙΛΑ	17571	ΠΑΡΕΛΕΣ - ΚΟΛΟΚΥΘΟΚΕΦΤΕΔΕΣ	ΚΙΛΑ	6
ΨΩΜΑΚΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	32970	ΠΑΤΑΤΕΣΤΗΓΑΝΙΤΕΣ	ΚΙΛΑ	17543
ΠΙΤΕΣ	ΤΕΜΑΧΙΑ	54420	ΨΩΜΑΚΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	32382
ΡΕΤΣΙΝΑ 250 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	120	ΠΙΤΕΣ	ΤΕΜΑΧΙΑ	91940
ΡΕΤΣΙΝΑ (ΜΑΛΑΜΑΤΙΝΑ, ΑΜΠΕΛΙΣΙΟΥΣ, ΚΛΠ,)	ΤΕΜΑΧΙΑ	1170	ΡΕΤΣΙΝΑ (ΜΑΛΑΜΑΤΙΝΑ, ΑΜΠΕΛΙΣΙΟΥΣ, ΚΛΠ.)	ΤΕΜΑΧΙΑ	840
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 1500 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	408	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 1500 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	30
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 500 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	1516	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 500 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	736
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 330 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	10136	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 330 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	7464
ΜΠΥΡΕΣ 500 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	5312	ΜΠΥΡΕΣ 500 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	1640
ΜΠΥΡΕΣ 330 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	2752	ΜΠΥΡΕΣ 330 ML	ΤΕΜΑΧΙΑ	1920
ΧΥΜΟΙ 250 ΓΡΑΜ.	ΤΕΜΑΧΙΑ	501	ΧΥΜΟΙ 250 ΓΡΑΜ.	ΤΕΜΑΧΙΑ	486
ENERGY DRINK - ΔΙΑΦΟΡΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	360	ENERGY DRINK - ΔΙΑΦΟΡΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	24

- Από τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, ο έλεγχος διαπίστωσε τις τιμές πώλησης του κάθε είδους, ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ 2016 ΚΑΙ 2017

ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	2,30
ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΜΕΡΙΔΑ	5,50
ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	2,30
ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΜΕΡΙΔΑ	5,50
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	2,30
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ ΜΕΡΙΔΑ	5,50
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	5,50
ΣΝΙΤΣΕΛ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΠΙΑΤΟ	5,50
ΦΙΛΕΤΟ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΠΙΑΤΟ	5,50
ΣΠΑΛΑ ΧΟΙΡΙΝΗ ΠΙΑΤΟ	5,50
ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙ	5,50
ΠΑΪΔΑΚΙΑ	5,50
ΠΑΝΤΣΕΤΑ	5,50
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	5,50
ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΛΑΧΑΝΙΚΩΝ	5,50
ΠΑΡΕΛΕΣ -ΚΟΛΟΚΥΘΟΚΕΦΤΕΔΕΣ	3,00
ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΙΤΕΣ	2,00
ΡΕΤΣΙΝΑ 250 ML	2,00
ΡΕΤΣΙΝΑ (ΜΑΛΑΜΑΤΙΝΑ, ΑΜΠΕΛΙΣΙΟΥΣ, ΚΛΠ.)	2,50
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 1500 ML	2,00
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 500 ML	1,50
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ 330 ML	1,10
ΜΠΥΡΕΣ 500 ML	2,00
ΜΠΥΡΕΣ 330 ML	2,00
ΧΥΜΟΙ 250 GRAM.	1,50
ENERGY DRINK - ΔΙΑΦΟΡΑ	3,00

- Κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρσίτων εσόδων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο τα παρασκευάσματα που έχουν ως α' ύλη κρέας, κοτόπουλο, πατάτες και κιμά, ενώ δεν έλαβε υπόψη λοιπά είδη, όπως λαχανικά (ντομάτες, αγγούρι, σαλάτες) και σαλάτες αλοιφές.
- Λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες που ο ίδιος ο προσφεύγων παρείχε στη φορολογική αρχή, σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι κατά τη μετατροπή του ωμού κρέατος σε ψημένο επέρχεται απώλεια του βάρους – φύρα σε ποσοστό 30% (το μέγιστο κατά τον προσφεύγοντα), ενώ αποδέχθηκε περαιτέρω απώλεια για άλλους λόγους (καιρός, εναπομείνουσες και μη πωληθείσες ποσότητες) σε 5%, ενώ κατόπιν του υπ'αριθμ./19-05-2022 υπομνήματος επί του σημειώματος διαπιστώσεων, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι η μέγιστη περαιτέρω απώλεια – φύρα για λοιπούς λόγους ανέρχεται σε 9%, όπως αρχικά είχε δηλώσει ο προσφεύγων και προσδιόρισε τη συνολική φύρα των κρεάτων σε 39%, ενώ στις τηγανητές πατάτες η φύρα προσδιορίστηκε σε 50%. Προς όφελος του προσφεύγοντα ο έλεγχος αποδέχθηκε φύρα και στα ποτά σε ποσοστό 5%.
- Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος μετέτρεψε τα είδη που αγοράστηκαν σε αντίστοιχες πωλήσεις, ενώ στο είδος «χοιρινός γύρος» όλη η ποσότητα μετατράπηκε σε σάντουιτς, καθώς οι αγορασθείσες ποσότητες σε ψωμάκια επαρκούσαν, θεωρώντας ότι εφόσον στη μερίδα το

βάρος του γύρου ανέρχεται σε 250 γρ., σύμφωνα με τον ίδιο τον προσφεύγοντα , στο σάντουιτς ανέρχεται σε 200 γρ.

- Σε ότι αφορά είδη για τα οποία ο προσφεύγων δεν παρείχε πληροφόρηση, όπως το σνίτσελ κοτόπουλο, το μπιφτέκι, το φιλέτο κοτόπουλο, η χοιρινή σπάλα, τα παιδάκια και το λουκάνικο, η ποσότητα της μερίδας προσδιορίστηκε στα 300 γραμμάρια, θεωρώντας ότι ανέρχεται στο ίδιο βάρος, όπως και η ποσότητα στις μερίδες σουτζουκάκια και πανσέτες.
- Κατόπιν των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν ως εξής:

έτος 2016

ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΚΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ

	μονάδα μέτρησης	Αγορασμένη ποσότητα	Ποσοστό φύρας	Υπόλοιπο μετά την απώλεια λόγω φύρας	Βάρος ανά μερίδα	πωληθείσες μερίδες ή τεμάχια που προκύπτουν	Τιμή ανά μερίδα	Αξία ανά είδος
Γύρος χοιρινός σάντουιτς	κιλά	1818 ,9	39%	1109 5	0,20	55476	2,30	127595,84
μπιφτέκι σάντουιτς	κιλά	671	39%	409	0,30	1364	2,30	3138,04
σουβλάκι χοιρινό σάντουιτς	κιλά	510	39%	311	0,09	3457	2,30	7950,33
σουβλάκι κοτόπουλο	κιλά	804	39%	490	0,36	1362	5,50	7492,83
σνίτσελ κοτόπουλο πιάτο	κιλά	30	39%	1 8	0,30	61	5,50	335,50
φιλέτο κοτόπουλο πιάτο	κιλά	419	39%	256	0,30	852	5,50	4685,82
σπάλα χοιρινή πιάτο	κιλά	355	39%	217	0,30	722	5,50	3970,08
σουτζουκάκι	κιλά	954	39%	582	0,30	1940	5,50	10668,90
παιδάκια	κιλά	147	39%	90	0,3 0	299	5,50	1643,95
πανσέτα	κιλά	482	39%	294	0,3 0	980	5,50	5390,37
λουκάνικο	κιλά	33	39%	20	0,3 0	67	5,50	369,05
μπιφτέκι λαχανικών	κιλά	30	35%	20	0,3 0	65	5,50	357,50
παρελές- κολοκυθοκεφτέδες	κιλά	6	35%	4	0,3 0	13	3,00	39,00
πατάτες τηγανιτές	κιλά	1757,1	50%	8786	0,3 0	29285	2,00	58570,00
ρετσίνα 250 ml	τεμαχία	120	5%	114		114	2,00	228,00
ρετσίνα (μαλαματίνα, αμπελισιουσ, κλπ.)	τεμαχία	1170	5%	1112		1112	2,50	2778,75
αναψυκτικά 1500 ml	τεμαχία	408	5%	388		388	2,00	775,20
αναψυκτικά 500 ml	τεμαχία	1516	5%	1440		1440	1,50	2160,30
αναψυκτικά 330 ml	τεμαχία	1013,6	5%	9629		9629	1,10	10592,12
μπύρες 500 ml	τεμαχία	5312	5%	5046		5046	2,00	10092,80
μπύρες 330 ml	τεμαχία	2752	5%	2614		2614	2,00	5228,80
χυμοί 250 γραμ.	τεμαχία	501	5%	476		476	1,50	713,93
energydrink -διάφορα	τεμαχία	360	5%	342		342	3,00	1026,00
συνολική αξία πωληθέντων								265803,11
καθαρή αξία πωληθέντων χωρίς φ.π.α								214.871,81
φπα που αναλογεί								50931,30

ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΚΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΩΛΕΙΑ ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ
νερό 1,5 λίτρο	τεμάχια	2040	5%	1938	1	1938,00
νερό 0,5 λίτρο	τεμάχια	9710	5%	9225	0,5	4612,25
συνολική αξία πωληθέντων						6550,25
Καθαρή αξία πωληθέντων χωρίς φ.π.α						5.796,68
φπα που αναλογεί						753,57

Καθαρή αξία πωληθέντων ειδών που υπάγονται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 23% & 24%	214.871,81
Καθαρή αξία πωληθέντων ειδών που υπάγονται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13%	5.796,68
Σύνολο	220.668,49

έτος 2017

ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΚΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ	μονάδα μέτρησης	αγορασμένη ποσότητα	ποσοστό φύρας	υπόλοιπο μετά την απώλεια λόγω φύρας	Βάρος αναμεριδα	Πωληθείσες μερίδες ή τεμαχία που προκύπτουν	Τιμή ανά μερίδα	αξία ανά είδος
γύρος χοιρινός σάντουιτς	κιλά	18116	39%	11051	0,20	55254	2,30	127083,74
Γύρος κοτόπουλο σάντουιτς	κιλά	140	39%	85	0,20	427	2,30	982,10
Μπιφτέκι σάντουιτς	κιλά	360	39%	220	0,30	732	2,30	1683,60
σουβλάκι χοιρινό σάντουιτς	κιλά	322	39%	196	0,09	2182	2,30	5019,62
σουβλάκι κοτόπουλο	κιλά	758	39%	462	0,36	1284	5,50	7064,14
σνιτσελ κοτόπουλο πιάτο	κιλά	21	39%	13	0,30	43	5,50	234,85
φιλέτο κοτόπουλο πιάτο	κιλά	261	39%	159	0,30	531	5,50	2918,85
σπάλα χοιρινή πιάτο	κιλά	500	39%	305	0,30	1017	5,50	5591,67
σουτζουκάκι	κιλά	278	39%	170	0,30	565	5,50	3108,97
παϊδάκια	κιλά	150	39%	92	0,30	305	5,50	1677,50
παντσέτα	κιλά	520	39%	317	0,30	1057	5,50	5815,33
λουκάνικο	κιλά	8	39%	4	0,30	12	5,50	67,10
μπιφτέκι λαχανικών	κιλά	30	35%	20	0,30	65	5,50	357,50
παρέλες- κολοκυθοκεφτέδες	κιλά	6	35%	4	0,30	13	3,00	39,00
πατάτες τηγανίτες	κιλά	17543	50%	8772	0,30	29238	2,00	58476,67
ρετσίνα (μαλαματίνα, αμπελίσιους, κλπ.)	τεμαχία	840	5%	798		798	2,50	1995,00
αναψυκτικά 1500 ml	τεμαχία	30	5%	29		29	2,00	57,00
Αναψυκτικά 500 ml	τεμαχία	736	5%	699		699	1,50	1048,80
αναψυκτικά 330 ml	τεμαχία	7464	5%	7091		7091	1,10	7799,88
μπύρες 500 ml	τεμαχία	1640	5%	1558		1558	2,00	3116,00
μπύρες 330 ml	τεμαχία	1920	5%	1824		1824	2,00	3648,00
χυμοί 250 γραμ.	τεμαχία	486	5%	462		462	1,50	692,55
energydrink -διαφορα	τεμαχία	24	5%	23		23	3,00	68,40
συνολικηαξιαπωληθεντων								238.546,26

καθαρηαξιαπωληθεντωνχωρισφ.π.α								192.376,02
φπα που αναλογει								46.170,24

ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΚΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΩΛΕΙΑ ΛΟΓΩ ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ
ΝΕΡΟ 1,5 ΛΙΤΡΟ	ΤΕΜΑΧΙΑ	1146	5%	1089	1	1088,70
ΝΕΡΟ 0,5 ΛΙΤΡΟ	ΤΕΜΑΧΙΑ	4248	5%	4036	0,5	2017,80
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ						3.106,50
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α						2.749,11
ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ						357,39

Καθαρή αξία πωληθέντων ειδών που υπάγονται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 24%	192.376,02
Καθαρή αξία πωληθέντων ειδών που υπάγονται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 13%	2.749,11
Σύνολο	195.125,13

Επειδή, από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι τόσο οι ποσότητες που προσδιορίζουν τον όγκο συναλλαγών, όσο και οι τιμές, προέκυψαν κατά βάση, από στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης, ενώ η επίκληση ομοειδών επιχειρήσεων και λοιπών δημοσίων στοιχείων, όπως η υπ' αριθμ./30-08-2017 κωδικοποίηση των κανόνων διακίνησης και εμπορίας προϊόντων, αναφέρονται από τη φορολογική αρχή προς επίρρωση των συμπερασμάτων της.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι " 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

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

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

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

Επειδή, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν 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](#).

.....

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.

[...]

.....

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](#).

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

B. 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 στην προκειμένη περίπτωση, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2016 & 2017 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2016	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-63.927,47	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	5,10	0,00
3. Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο – εισφορά (κωδ. 617)	480,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	0,00	0,00
ΕΝΦΙΑ 2016 & 2017 (καταβολές εντός του 2016)	151,71	
Τέλη κυκλοφορίας	250,00	0,00

Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727)	96,30	
ΕΕΤΗΔΕ μέσω ρύθμισης	70,64	
Συνολικές δαπάνες	568,65	0,00

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-46.755,05	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	13,18	
3.Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	100,00	
4. Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο – εισφορά (κωδ. 617)	453,34	0,00
Συνολικό εισόδημα	0,00	0,00
ΕΝΦΙΑ 2016 & 2017 (καταβολές εντός του 2017)	279,49	
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049)	982,30	0,00
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727)	1.039,04	0,00
Συνολικές δαπάνες	2.300,83	0,00

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω παρατιθέμενα στοιχεία των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, το συνολικό ποσό του δηλούμενου πραγματικού οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα και της συζύγου του στα φορολογικά έτη 2016 & 2017 είναι μηδενικό, ενώ το σύνολο των πραγματικών δαπανών ανέρχεται τουλάχιστον στο φορολογικό έτος 2016 σε 568,65€ και στο φορολογικό έτος 2017 σε 2.300,83€ και ως εκ τούτου δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης ανά έτος.

Επομένως, ορθώς εφαρμόστηκε η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επιπλέον, στο έτος 2017 υφίσταται προγενέστερα διαπιστωμένη παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων (ΑΕΠ 630/2017) και ως εκ τούτου πληρείται και η προϋπόθεση β' της παρ.1 του Ν.4172/2013.

Επειδή περαιτέρω, όπως ρητά αναφέρεται στην Ε.2015/2020, η εφαρμογή οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές του άρ.27 του ν.4174/2013 ή η χρήση διαθέσιμου στοιχείου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων προϋποθέτει να συντρέχει μία τουλάχιστον από τις προϋποθέσεις του άρ. 28 του ν.4172/2013. Εάν δεν συντρέχει καμία από τις απαριθμούμενες στο άρ.28 του ΚΦΕ προϋποθέσεις, το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (ν.4174/2013)..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με τον τέταρτο ισχυρισμό του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την εφαρμογή της Ε.2015/2020, η φορολογική αρχή έσφαλε, καθώς στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει επαρκής τεκμηρίωση σχετικά με την αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων, ενώ σε ότι αφορά την κρίση της φορολογικής αρχής περί ανεπάρκειας των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δεν προκύπτει ότι δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε κρίσιμο για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων στοιχείο.

Επειδή, κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α.1293/2019, ο έλεγχος διαπίστωσε τη συνδρομή της προϋπόθεσης της παρ. 2 του άρθ.28 του ν.4174/2013, σύμφωνα με την οποία «το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών» και όχι τη συνδρομή της περ.α' της παρ.1 του αρ.28, περί μη σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων σύμφωνα με το νόμο και άρα περί αδυναμίας διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Περαιτέρω, η κρίση της φορολογικής αρχής περί μη προσκόμισης επαρκών στοιχείων αφορά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το Ν.4337/15-10-2015 τροποποιήθηκε το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και προστέθηκε το άρθρο 58^Α, τα οποία παρατίθενται όπως ισχύουν:

Άρθρο 58 παρ. 1– Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

«Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση..

Άρθρο 58^Α – Πρόστιμο για παραβάσεις σχετικές με το φόρο προστιθέμενης αξίας

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

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....

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

[...]

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων εκδόθηκαν κατόπιν προσδιορισμού του εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές, από τον οποίο προέκυψε διαφορά φόρων συγκριτικά με το φόρο που προέκυψε από τις δηλώσεις του προσφεύγοντα. Επί της ως άνω διαφοράς ορθώς εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενες διατάξεις των άρθρων 58 & 58^Α του ν.4174/2013, περί ανακριβούς υποβολή δηλώσεων.

Τέλος, αλυσιτελώς γίνεται αναφορά από τον προσφεύγοντα στο ζήτημα της επιβολής και της ορθότητας αυτοτελών προστίμων αφού τέτοια δεν προέκυψαν από το διενεργηθέντα έλεγχο.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει

γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη ύπαρξης φοροδοτικής ικανότητας βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόσει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **05-07-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του και με ΑΦΜ

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

1)Επί της υπ' αριθμ./03-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.164,72 €	2.164,72 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58 ΚΦΔ	1.082,36 €	1.082,36 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	200,94 €	200,94 €
Συνολικό ποσό	3.448,02 €	3.448,02 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2)Επί της υπ' αριθμ./03-06-2022οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.753,23 €	4.753,23 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58 ΚΦΔ	2.376,62 €	2.376,62 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	587,14€	587,14€
Συνολικό ποσό	7.716,99 €	7.716,99 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αριθμ./03-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	19.684,35 €	19.684,35 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58Α ΚΦΔ	9.842,18 €	9.842,18 €
Συνολικό ποσό	29.526,53 €	29.526,53 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει

4)Επί της υπ' αριθμ./03-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	17.928,06 €	17.928,06 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58Α ΚΦΔ	8.963,97 €	8.963,97 €
Συνολικό ποσό	26.892,03 €	26.892,03 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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