



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1423

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

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας και εκκαθαρισμένης ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» **και τον διακριτικό τίτλο, με ΑΦΜ**, που εδρεύει επί της οδού, στη, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον ομόρρυθμο εταίρο και εκκαθαριστή του ανωτέρω νομικού προσώπου, με ΑΦΜ, κατά : α) της με αριθμ. /27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, β) της με αριθμ. /27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του, 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 απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του, μειώθηκε το ποσό των ζημιών κατά 136.966,37€ (από 226.785,61 βάσει δήλωσης σε 89.819,24€ βάσει ελέγχου).

Με την υπ' αριθμ. /27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 25.570,22€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58Α

ν.4987/2022 ύψους 12.785,11€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 38.355,33€

Η προσφεύγουσα εταιρία είχε ως κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο με παροχή καθίσματος αλλά όχι σερβιρίσματος, ενώ ασκούσε, με έδρα στην οδό, τις δραστηριότητές της από 14/03/2014 έως 27/08/2020. Για την ελεγχόμενη περίοδο του έτους 2017 ήταν υπόχρεη σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2015.

Σύμφωνα με την με αριθμό/05-12-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του, που εκδόθηκε σε συνέχεια και σε αντικατάσταση της με αριθμό/07-05-2019 αρχικής εντολής μερικού ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., λόγω μεταβίβασης αρμοδιότητας βάσει της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α' ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β'/22-07-2022), διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της λυμμένης και εκκαθαρισμένης ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με ΑΦΜ για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2017 έως και 31-12-2017, καθώς επελέγη για έλεγχο με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τον ν.4987/2022 και σύμφωνα με την προτεραιοποίηση υποθέσεων φορολογικού ελέγχου 2019.

Διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογιών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23,24,25,28 και 70 του ν. 4987/2022 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», για τις φορολογίες εισόδημα και ΦΠΑ, όπως ισχύουν και τις διατάξεις της εγκυκλίου Α. 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) της διεύθυνσης ελέγχων.

Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν με βάση τα άρθρα 3 έως και 11 της εγκυκλίου Α. 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) της Δ/σης Ελέγχων της ΑΑΔΕ διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Κατά την ελεγχόμενη χρήση υπήρξε η διπλή καταχώρηση στο βιβλίο εξόδων ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.801,92€ και ΦΠΑ 432,46€. Το προαναφερθέν βρέθηκε από τον έλεγχο να είναι καταχωρημένο δύο φορές στο βιβλίο εξόδων, καθώς και η ύπαρξη δεύτερου αντιτύπου του στοιχείου στο αρχείο της επιχείρησης. Ως εκ τούτου η καθαρή αξία του παραπάνω στοιχείου δεν υπολογίστηκε κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων για την φορολογία εισοδήματος του φορ. έτους 2017, ενώ για τη φορολογία ΦΠΑ αφαιρέθηκε η καθαρή αξία από τις φορολογητέες εισροές, καθώς και ο αντίστοιχος φόρος εισροών, ήτοι 432,46€, από την περιοδική του γ' τριμήνου.

Από την αντιπαραβολή των δηλώσεων των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών - πελατών (ΜΥΦ) της προσφεύγουσας με τις αντίστοιχες των αντισυμβαλλομένων, προέκυψαν διαφορές στον προμηθευτή «.....». Το ποσό των 8.000,00€ της λογιστικής διαφοράς δεν υπολογίστηκε κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων για τη φορολογία εισοδήματος του φορ. έτους 2017, ενώ για τη φορολογία ΦΠΑ αφαιρέθηκε η καθαρή αξία από τις φορολογητέες εισροές, καθώς και ο αντίστοιχος φόρος εισροών, ήτοι 8.000,00€ και 1.920,00€, από την περιοδική του δ' τριμήνου 2017.

Επειδή, μέρος των συναλλαγών με την ως άνω επιχείρηση με ποσά άνω των 500,00€ για συναλλαγές καθαρές αξίας ύψους 9.614,00€ δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, το ποσό της διαφοράς των 8.000,00€ δεν υπολογίστηκε εν τέλει ως διαφορά προερχόμενη από ΜΥΦ, αλλά ως μη εκπιπόμενη δαπάνη – αγορά σύμφωνα με το άρθρο 23β' του ν. 4172/2013 και τις οδηγίες των ΠΟΛ 1216/2014 & 1079/2015.

Αγορές – δαπάνες ποσού 36.518,35€, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν ολικά μέσω τραπεζής στο φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με το άρθρο 23β' του ν. 4172/2013 και τις οδηγίες των ΠΟΛ 1216/2014 & 1079/2015, χαρακτηρίστηκαν ως μη εκπιπόμενες δαπάνες – αγορές και ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών.

Τέλος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του αρ. 28 ν. 4172/2013 για το φορ. έτος 2017, καθώς η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στη συγκεκριμένη χρήση και ως εκ τούτου ο προσδιορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων της επιχείρησης ήταν δυνατό να πραγματοποιηθεί με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των Ε 2015/2020, Ε.2016/2020 και της υπ' αριθμ. Α 1008/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία του συνόλου των στοιχείων που ήταν διαθέσιμα στην φορολογική αρχή, σε συνδυασμό με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της προσφεύγουσας επιχείρησης, ήτοι αντικείμενο εργασιών και χαρακτηριστικά λειτουργίας, ο έλεγχος εισηγήθηκε για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορ. έτος 2017 την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Η εισήγηση του ελέγχου έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο και την Υποδιευθύντρια ελέγχου του στις 28/11/2023.

Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα της κρινόμενης χρήσης προέβη στον συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει των τιμών του τιμοκαταλόγου. Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίστηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το

συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (αρ. 27§1 δ' του ν. 4987/2022). Επειδή οι παραδόσεις – εκροές της επιχείρησης αφορούσαν κυρίως σε πωλήσεις σάντουιτς με πίτα, ψωμάκι και άλλα είδη συνοδευτικών, καθώς και στις πωλήσεις ποτών – αναψυκτικών ή εμφιαλωμένου νερού, ο έλεγχος επικεντρώθηκε στις αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών, οι οποίες αποτελούν το κύριο συστατικό της παρασκευής ενός σάντουιτς. Από την παρατήρηση των περιγραφών των προϊόντων που έλαβε από διάφορους προμηθευτές εντοπίστηκαν από τον έλεγχο κυρίως τρεις προμηθευτές από τους οποίους η προσφεύγουσα προμηθεύεται πιτοειδή, διάφορα ψωμάκια και ποτά. Με βάση τα στοιχεία που συγκέντρωσε ο έλεγχος από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορ. έτος 2017. Για τις ποσότητες αγορών που αφορούσαν πίτες και ψωμάκια, υπολογίστηκε φύρα 5% για λόγους αστοχίας προϊόντος ή απώλεια λόγω κακού χειρισμού κατά την παρασκευή του τελικού προϊόντος, ενώ η μέση τιμή ανά σάντουιτς προσδιορίστηκε στα 2,80€ μετά την εν μέρει αποδοχή των ισχυρισμών που πρόβαλε η προσφεύγουσα με το υπόμνημα που κατέθεσε.

Συνακόλουθα, ο έλεγχος προσδιόρισε αρχικά το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας επιχείρησης για το φορ. έτος 2017 και στη συνέχεια τις διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και τη διαφορά οφειλόμενου ΦΠΑ που προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και τις λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου από την εφαρμογή της ως άνω έμμεσης τεχνικής και με βάση τα οριζόμενα της υπ' αρ. Α1008/2020 απόφασης διοικητή ΑΑΔΕ και της Ε.2016/2020, τα έσοδα από εμπορική επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίστηκαν ύψους 197.963,45€, συνιστούν τα τελικά έσοδα από εμπορική επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου ότι είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα εμπορικής επιχειρηματικής δραστηριότητας ύψους 94.449,24€, κατά το ελεγχόμενο φορ. έτος 2017. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των εσόδων από εμπορική δραστηριότητα βάσει ελέγχου (197.963,45€) και των εσόδων από εμπορική δραστηριότητα βάσει δήλωσης (94.449,24€) ύψους 103.514,21€ αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Ο έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη εσόδων ύψους 103.514,21€ και προσδιόρισε τα αποτελέσματα για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ως ακολούθως:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	630.902,25	728.960,44	98.058,19
ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	60.629,23	90.077,78	
ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	570.273,02	638.882,66	
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	0,00	0,00	
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	574.594,30	574.594,30	0,00
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ	0,00	0,00	0,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	574.594,30	574.594,30	0,00
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	56.307,95	154.366,14	98.058,19
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	0,00	0,00	0,00
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	295.381,38	295.381,38	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	-239.073,43	-141.015,24	98.058,19
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0,00	0,00	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ	-239.073,43	-141.015,24	98.058,19
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	384,71	384,71	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	-239.458,14	-141.399,95	98.058,19
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ	12.672,53	49.190,88	36.518,35

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ αρ 23β ν. 4172/2013			
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-226.785,61	-92.209,07	134.576,54
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΠΛΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		2.389,83	2.389,83
ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧ ΔΡΑΣΤ	-226.785,61	-89.819,24	136.966,37

Αντίστοιχα για τον ΦΠΑ:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ	1/1/2017- 31/12/2017 Βάσει ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών – 13%	10.431,50
Αξία φορολογητέων εκροών – 24%	718.528,93
Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	728.960,43
Φόρος εκροών – 13%	1.356,10
Φόρος εκροών – 24%	172.446,94
Σύνολο φόρου εκροών	173.803,04
ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	560.169,72
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	42.759,34
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	602.929,06
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	98.593,07
Φόρος αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	10.262,25
Σύνολο φόρου εισροών	108.855,32
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	39.195,34
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	182,55
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	148.233,21
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,39

ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	148.232,82
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	173.803,04
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	148.232,82
ΔΙΑΦΟΡΑ	25.570,22
ΤΕΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	0,00
ΠΟΣΟ που επιστρέφεται	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	25.570,22
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00
Τελικό χρεωστικό	25.570,22

Στη συνέχεια, ο έλεγχος μετά την επίδοση του με αριθμό/2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου- κλήση προς ακρόαση βάσει του αρ. 28 του ν. 4987/2022 και του αρ. 6 του ν. 2690/1999, και αφού εξέτασε τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία και τους ισχυρισμούς, τους οποίους έκανε εν μέρει δεκτούς (ως προς τη μέση ενδεικτική τιμή ανά προϊόν), συνέταξε την από 27-12-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 και των άρθρων 23-25 του ν. 4987/2022 και την από 27-12-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 και των άρθρων 23-25 του ν. 4987/2022 και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/25-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Λανθασμένη η καταφυγή του ελέγχου στις έμμεσες τεχνικές έλεγχου. Παρά το γεγονός της διαπίστωσης από τον έλεγχο μη ουσιωδών παραβάσεων, εν τούτοις ο έλεγχος δέχεται ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Ωστόσο, ο έλεγχος έπρεπε να αρκестεί στον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, καθόσον ούτε οι προϋποθέσεις του νόμου σχετικά με τη νομιμότητα της προσφυγής στις τεχνικές αυτές πληρούνται, ούτε ο λογιστικός προσδιορισμός καθίσταται ανέφικτος ή μη αξιόπιστος από τις διαπιστωθείσες τυχόν φορολογικές παραβάσεις.
2. Επικουρικά, μη ορθή εφαρμογή του ποσοστού φύρας 5% από τον έλεγχο, το ορθό ποσοστό φύρας έπρεπε να προσδιοριστεί σε 10%.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23 του ν.4987/2022: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.[...]

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 της 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, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 του ν.4987/2022: 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

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

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου

που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου § 5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης),

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 27§1 του ν.4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 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** 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 σύμφωνα με την Α 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορ. έτη από 1-1-2014 και μετά ως εξής: Άρθρο 3 - 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. [...]

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.

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «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](#) 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](#). [...] 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.[...]

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 Α 1008/20-01-2020 (Β' 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](#)
2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών[...]
2.2 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 ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, 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, ακολούθως, 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.

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 εμπορεύσιμων 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 πωλούμενων 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. ...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τις διαπιστώσεις της από 17/11/2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι από το φορ. έτος 2015 έως και την ημερομηνία διακοπής λειτουργίας της επιχείρησης η προσφεύγουσα διέπραξε σωρεία παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ειδικότερα στο φορ. έτος 2015 διαπράχθηκαν δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 54 του ν. 4987/2022, ενώ για το φορ. έτος 2017 από το υποσύστημα του ΦΠΑ υφίσταται πρόστιμο του αρ. 58 Α παρ. 1 του ν. 4987/2022 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Συνολικά από το μηχανογραφικό αρχείο της φορολογικής αρχής προέκυψε ότι από 17/10/2015 έως και τη διακοπή των εργασιών της στις 27/08/2020 υπέπεσε σε επτά παραβάσεις (6^η υποτροπή) για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση της παραγράφου 1 του αρ. 58^Α του ν. 4987/2022. Ως εκ τούτου, αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα, κατά την επίμαχη φορολογική περίοδο υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ήτοι παράβαση που αφορά τα φορολογικά στοιχεία και συνεπάγεται, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Ε 2015 /2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, την πλήρωση της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 1 του αρ. 28 του ν. 4172/2013 και όχι της περίπτωσης α' όπως λανθασμένα υπολαμβάνεται στο κείμενο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής. Ο ισχυρισμός που προβάλλεται με την υπό εξέταση προσφυγή ότι η συγκεκριμένη παράβαση είναι επουσιώδης είναι αβάσιμος, καθώς η συγκεκριμένη παράβαση είναι από αυτές που αναφέρονται στην Ε 2015/2020 για την πλήρωση της περ. β' της παρ. 1 του αρ. 28 του ν. 4172/2013 και ο νομοθέτης δεν κάνει διάκριση σε μεγάλες ή μικρές παραβάσεις. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, μόνο επουσιώδης δε θα μπορούσε να χαρακτηριστεί η συγκεκριμένη παράβαση, καθόσον επρόκειτο για εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης που αποδεικνύει την εκδήλωση της συγκεκριμένης παραβατικής συμπεριφοράς κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση β' της παρ. 1 του αρ. 28 του ν. 4172/2013 και για την πλήρωση της συγκεκριμένης προϋπόθεσης

δεν απαιτείται η φορολογική παράβαση (μη σύνταξη των φορολογικών στοιχείων ή των λοιπών προβλεπόμενων σχετικών δικαιολογητικών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να καθιστά ταυτόχρονα αδύνατη τη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά και νόμιμα έκρινε ότι συντρέχει η προϋπόθεση που ορίζεται στην περίπτωση β' της παρ. 1 του αρ. 28 του ν. 4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή τις προβλεπόμενες στο αρ. 27 του ν. 4987/2022 έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, καθόσον αποδεικνύεται ότι τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του, ως προς την πλήρωση προϋπόθεσης για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογικών εκροών στο ΦΠΑ με έμμεση μέθοδο κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και αιτιολογημένη.

Κατά συνέπεια ο παραπάνω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το ποσοστό της φύρας ανέρχεται σε τουλάχιστον 10% κρίνεται ως λογικό και βάσιμο, καθόσον πολύ συχνά συμβαίνει να προκύπτει φύρα για τους κάτωθι λόγους : α) ψήσιμο της πίτας ή του ψωμιού πέραν του σωστού χρόνου με αποτέλεσμα να καεί και να μαυρίσει, συνεπώς να καταστεί ακατάλληλο για κατανάλωση, β) η πτώση αυτών στο πάτωμα λόγω κακής διαχείρισης τους από το προσωπικό, γ) κατανάλωση αυτών μεμονωμένα και ως συνοδευτικά σε μερίδες φαγητού, δ) κατανάλωση αυτών από το προσωπικό, δ) απόρριψη σχεδόν πάντα του πρώτου και τελευταίου τεμαχίου της συσκευασίας, καθώς παραμορφώνονται κατά τις μεταφορές..

Επειδή η προμήθεια των πιτοειδών γινόταν μόνο από δύο προμηθευτές, ήτοι τις επιχειρήσεις και, η αναπροσαρμογή της φύρας από 5% σε 10% προκύπτει ως εξής:

Υπολογισμός Φύρας 10% για τρόφιμα και 5% για ποτά-αναψυκτικά				
A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ Η ΠΟΣΑ	ΦΥΡΑ	ΤΕΛΙΚΑ ΤΕΜΑΧΙΑ
1		96.576,00	9.657,60	86.918,40
2		201.249,00	20.124,90	181.124,10
3		103.959,34	5.197,97	98.761,37

4		12.408,00	620,40	11.787,60
---	-------	-----------	--------	-----------

Ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα υπολογίζονται ως κάτωθι:

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ ΠΟΣΑ	Η ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ/Α ΝΑΨΥΚΤΙΚΟ	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ	ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗ ΣΗ
1		86.918,40	2,80	243.371,52	196.267,35
2		181.124,10	2,80	507.147,48	408.989,90
3		98.761,38	1,00	98.761,38	79.646,27
4		11.787,60	1,00	11.787,60	10.431,51
	ΣΥΝΟΛΑ			855.249,61	695.335,03

Κατά συνέπεια τα καθαρά κέρδη αναπροσαρμόζονται ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	630.902,25	728.960,44	695.335,03
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	574.594,30	574.594,30	574.594,30
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	56.307,95	154.366,14	120.740,73
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	0,00	0,00	0,00
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	295.381,38	295.381,38	295.381,38
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	-239.073,43	-141.015,24	-174.640,65
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0,00	0,00	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ	-239.073,43	-141.015,24	-174.640,65
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	384,71	384,71	384,71
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ	-239.458,14	-141.399,95	-175.025,36

ΦΟΡΩΝ			
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ αρ 23β ν. 4172/2013	12.672,53	49.190,88	49.190,88
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-226.785,61	-92.209,07	-125.834,48
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΠΛΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		2.389,83	2.389,83
ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧ ΔΡΑΣΤ	-226.785,61	-89.819,24	-123.444,65

Αντίστοιχα για τον ΦΠΑ:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ	1/1/2017- 31/12/2017 Βάσει ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών – 13%	10.431,51
Αξία φορολογητέων εκροών – 24%	684.903,52
Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	695.335,03
Φόρος εκροών – 13%	1.356,10
Φόρος εκροών – 24%	164.376,84
Σύνολο φόρου εκροών	165.732,94
ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	560.169,72
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	42.759,34
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	602.929,06
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	98.593,07
Σύνολο φόρου εισροών	108.855,32
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	39.195,34
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	148.233,21
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,39
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	148.232,82

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	165.732,94
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	148.232,82
ΔΙΑΦΟΡΑ	17.500,12
ΤΕΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	0,00
ΠΟΣΟ που επιστρέφεται	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	17.500,12
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00
Τελικό χρεωστικό	17.500,12

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./25-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της εκκαθαρισμένης ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ./27-12-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημίες χρήσης που αναγνωρίζονται	226.785,61	89.819,24€	123.444,65€

ΦΠΑ:

Με την υπ' αριθμ./27-12-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	25.570,22€	17.500,12€
Πρόστιμο του αρ. 58Α ν.4987/2022	12.785,11€	8.750,06€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.355,33€	26.250,18€
---------------------	------------	------------

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 ν. 4987/2022

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.