



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1115

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **02-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ... με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Υπηρεσίες που παρέχονται*

από καφενείο χωρίς τεχνικά μέσα και μηχανικά παιχνίδια» και έδρα στην, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμό: **α)/04-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **β) .../04-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **γ) .../04-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 και **δ)..../04-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **02/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του με ΑΦΜ:.....** που υποβλήθηκε 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 **..../04-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 35.766,65€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 17.883,33€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.040,82€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **59.690,80€**.
- Με την με αριθμό **...../04-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 32.535,16€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 16.267,58€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.354,92€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **54.157,66€**.
- Με την με αριθμό **..../04-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 25.846,66€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 ύψους 12.923,33€, ήτοι συνολικό ποσό **38.769,99€** και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους 2.102,82€.
- Με την με αριθμό **..../04-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας,

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 23.372,61€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 ύψους 11.686,31€, ήτοι συνολικό ποσό **35.058,92€** και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους 299,81€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 04-12-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας στον προσφεύγοντα με κύριο αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφενείο, χωρίς τεχνικά και μηχανικά παιχνίδια» και δευτερεύων «Υπηρεσίες εκμετάλλευσης προγραμμάτων – θεαμάτων & Υπηρεσίες διοργάνωσης ψυχαγωγικών εκδηλώσεων» δυνάμει της υπ' αριθμ. .../14-02-2023 τροποποιητικής εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2017-2018.

Κατά την έναρξη του ελέγχου απεστάλη ταχυδρομικά η υπ'αριθμ./23-07-2020 συστημένη επιστολή με την εντολή ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, στα πλαίσια των οποίων έκρινε ότι για τα ελεγχόμενα έτη πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ήτοι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών, ενώ στο έτος 2018 πληρείται επίσης και η προϋπόθεση της παρ.1 περ. β' του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς υφίσταται η/2019 πράξη επιβολής προστίμου λόγων μη έκδοσης είκοσι (20) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 480,00€. Κατόπιν αυτού, ο ελεγκτής της υπόθεσης εισηγήθηκε την επιλογή της έμμεσης τεχνικής «σχέση τιμής προς όγκο συναλλαγών», η οποία εγκρίθηκε με την 21/2023 απόφαση έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και στις 05-09-2023 απεστάλη ηλεκτρονικά η σχετική εντολή ελέγχου.

Στα πλαίσια του ελέγχου η φορολογική αρχή προέβη σε καταγραφή του συνόλου των αγορών που αφορούν ποτά, ζητώντας στοιχεία από τους προμηθευτές και στη συνέχεια μετέτρεψε τις φιάλες ποτών σε μερίδες. Με το υπ'αριθμ./04-08-2023 αίτημα προς τον προσφεύγοντα ζήτησε τους τιμοκαταλόγους με όλα τα προσφερόμενα είδη, τους οποίους προσκόμισε ο προσφεύγων με το υπ'αριθμ./18-08-2023 έγγραφό του. Βάσει των ως άνω στοιχείων ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία και επέλεξε ως μεγαλύτερα των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη, λαμβάνοντας ως κόστος πωληθέντων το δηλούμενο.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων, επί του οποίου, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./01-11-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα σχετικά με τις προωθητικές ενέργειες και την ύπαρξη «φύρας» και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα αναγνωρίζοντας «φύρα» & λοιπές προωθητικές ενέργειες σε ποσοστό 25%.

Στη συνέχεια, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/02-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα παρακάτω:

1. Μη νόμιμη η προσφυγή του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησής του δια της χρησιμοποίησης κάθε διαθέσιμου στοιχείου και έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η φορολογική αρχή, προκειμένου να προσφύγει στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, οφείλει να λαμβάνει αιτιολογημένη κρίση ως προς το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού. Δεν ανήκει στη διακριτική ευχέρεια του ελέγχου η χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σε κάθε περίπτωση, αλλά μόνο όταν ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι ανέφικτος. Για το λόγο αυτό η διάταξη του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Η παραδοχή περί της καταλληλότητας της μεθόδου δεν φέρει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν εφαρμόστηκε η μέθοδος της «κλειστής αποθήκης» με ποσοτική καταμέτρηση των εμπορευμάτων.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων και προστίμων, ενόψει της μη σύννομης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής.
3. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός από τον έλεγχο του ποσοστού φύρας/κερασμάτων επί των ειδών που εμπορεύεται η επιχείρησή του και εν γένει της επίδικης φορολογητέας ύλης. Η φύρα έπρεπε να υπολογιστεί σε ποσοστό 30-40%.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη: «1 Η Φορολογική Διοίκηση **μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης** διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.1&2 του ν.4987/2022 «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [4727/2020](#) (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού

εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή
β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.1&2 του άρθρο 49 του ν.2717/1999 «1. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει. Αν η επίδοση διενεργηθεί σε τόπο ή χρόνο άλλο από εκείνον που προβλέπεται για κάθε περίπτωση, είναι άκυρη μόνο αν δεν συναινεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή γίνεται. Το ίδιο ισχύει και όταν η επίδοση διενεργείται σε ημέρα αργίας ή κατά τη διάρκεια της νύκτας, η οποία και θεωρείται ότι διαρκεί από τις επτά (7) το βράδυ ως τις επτά (7) το πρωί. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, η συναίνεση πρέπει να μνημονεύεται στην έκθεση. 2. Άρνηση παραλαβής του επιδοτού εγγράφου δεν επιτρέπεται σε κανέναν, όταν η επίδοση γίνεται στο κατάστημα της αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή που παρά το νόμο παρέλειψε την έκδοσή της ή στο κατάστημα του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμεί η εκδίκαση της σχετικής υπόθεσης. Σε περίπτωση άρνησης παραλαβής, το όργανο της επίδοσης βεβαιώνει την άρνηση στην έκθεση, την οποία, μαζί με το επιδοτέο έγγραφο, διαβιβάζει στη γραμματεία του οικείου δικαστηρίου» .

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 περ.β' του άρθρου 79 του ν.2717/1999 «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: α) ...,
β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. ...»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4987/2022 το Δημόσιο νομιμοποιείται να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις προσδιορισμού φόρων & προστίμων για το φορολογικό έτος 2017 μέχρι τις 31-12-2023 και για το φορολογικό έτος 2018 μέχρι τις 31-12-2024.

Επειδή περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα από υπάλληλο της αρμόδιας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής και παρελήφθησαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στις 04-12-2023.

Επειδή, από τα ως άνω παρατιθέμενα στοιχεία προκύπτει ότι όλες οι επιδόσεις του ελέγχου πραγματοποιήθηκαν νομίμως, ενώ ουδεμία βλάβη επήλθε στον προσφεύγοντα εξαιτίας του τρόπου επίδοσης των απαραίτητων εγγράφων.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο **άρθρο 23 του ν.4987/2022** 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, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 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 Κ.Φ.Ε., 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.

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

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

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

[...]

5.Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να

προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. **Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.**

[...]

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 στην προκειμένη περίπτωση, από την επισκόπηση των υποβαλλόμενων δηλώσεων φόρου εισοδήματος, σε συνδυασμό με τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων, τα στοιχεία της Πολ.1033/2015, τα πληροφοριακά συστήματα taxis & elenxis, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη προκύπτουν δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα και της συζύγου του, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 22-23 της από 04-12-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος και στις σελ. 8-9 της αντίστοιχης έκθεσης Φ.Π.Α.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρ.27 του ν.4987/2022 εισήχθη για πρώτη φορά στην ελληνική φορολογική νομοθεσία η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τη χρήση διεθνώς αναγνωρισμένων τεχνικών της Ελεγκτικής, μεθόδων δηλαδή του κλάδου της λογιστικής επιστήμης βασιζόμενοι σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές. Περαιτέρω, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίστηκαν κριτήρια επιλογής εκείνων των υποθέσεων, το εισόδημα των οποίων θα προσδιοριστεί με εφαρμογή των οριζόμενων στο άρ. 27 του Κ.Φ.Δ. έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Από τη διατύπωση του εν λόγω εδαφίου του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «*το εισόδημα ... **μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1. α) ..., β) ... γ) ... , 2. ...***» προκύπτει ότι αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική, χωρίς η μία προϋπόθεση να συναρτάται από την άλλη.

Τόσο οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1, όσο και αυτής της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. ορίζονται διακριτά στο νόμο και από πουθενά δεν προβλέπεται ως κατ' αρχήν προϋπόθεση το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, οι έμμεσες τεχνικές προσδιορίζουν με εναλλακτικό τρόπο το εισόδημα, ωστόσο, δεν αποτελούν εξωλογιστικό προσδιορισμό, όπως αυτός ορίζονταν με τις προγενέστερες διατάξεις του Κ.Β.Σ., καθώς ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εφαρμόζονταν ως κατ' εξαίρεση προσδιορισμός του εισοδήματος και εφόσον ήταν αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός, ενώ οι έμμεσες τεχνικές **εφαρμόζονται οποτεδήποτε στη διάρκεια του ελέγχου, κατά τη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής**, χωρίς απαραίτητα να διαπιστώνεται αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος, αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έλλειψης κρίσης της φορολογικής αρχής για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού, καθώς και ο ισχυρισμός περί παράκαμψης του λογιστικού συστήματος απορρίπτονται ως αβάσιμοι, ενώ η χρήση των έμμεσων τεχνικών ανήκει στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, εφόσον διαπιστωθεί η πλήρωση μίας εκ των προαναφερόμενων προϋποθέσεων.

Επειδή περαιτέρω, με το **άρθρο 27 του ν.4987/2022** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του 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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

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

Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#).

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

[...]

2.2 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 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, στο άρθρο 4 της Α.1008/2020 προβλέπεται ότι η επιλογή των α' & δ' έμμεσων τεχνικών του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. πραγματοποιείται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Ως εκ τούτου δεν υποχρεούται ο Προϊστάμενος να φέρει ειδική αιτιολογία σχετικά με την επιλογή της μεθόδου και κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η επιλογή της μεθόδου δεν φέρει ειδική και επαρκή αιτιολογία απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατόπιν διαπίστωσης της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Έδεσσας με την υπ'αριθμ...../2023 εισήγηση της ελέγκτριας, εγκρίθηκε η επιλογή της έμμεσης τεχνικής «σχέση τιμής προς όγκο συναλλαγών».
- Για την εφαρμογή της ως άνω έμμεσης τεχνικής, ο έλεγχος ζήτησε και παρέλαβε από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις τα λογιστικά αρχεία σχετικά με τις πωλήσεις τους προς τον προσφεύγοντα και κατέγραψε τα πωλούμενα είδη αναλυτικά, όπως αυτά παρατίθενται στις σελ. 25 έως 54 της από 04-12-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος & αντίστοιχα στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και τα οποία αποτελούν το σύνολο των εμπορευμάτων που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων, τόσο για την έδρα όσο και για το υποκατάστημα της επιχείρησής του. Στη συνέχεια κατέγραψε τις ποσότητες ανά πωλούμενο είδος (φιάλες) χωριστά για την έδρα και για το υποκατάστημα. (σελ. 54-56 της έκθεσης φόρου εισοδήματος).
- Ο έλεγχος μετέτρεψε τις φιάλες ποτών σε μερίδες ως εξής:
 - Με δεδομένο ότι κάθε φιάλη ποτού είναι χωρητικότητας 700ml και με βάση στοιχεία που αντλήθηκαν από ιστοσελίδες (www.byraki.gr) δέχεται ότι κάθε μερίδα ποτού περιλαμβάνει 60ml. **Ως εκ τούτου από κάθε φιάλη προκύπτουν 12 μερίδες ποτών.**
 - Με δεδομένο ότι κάθε φιάλη λικέρ και απεριτίφ είναι χωρητικότητας 700ml και με βάση στοιχεία που αντλήθηκαν από ιστοσελίδες (www.byraki.gr) δέχεται ότι κάθε μερίδα ποτού περιλαμβάνει 60ml. **Ως εκ τούτου από κάθε φιάλη προκύπτουν 12 μερίδες ποτών.**
 - Τα τόνικ χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον για την παρασκευή των ποτών και cocktails. **Ως εκ τούτου δεν θα ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των εσόδων.**

- Τα αναψυκτικά, οι σόδες και οι χυμοί χρησιμοποιούνται για την παρασκευή των ποτών και cocktails. Ωστόσο δυνάμει του τιμοκαταλόγου που τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου προκύπτει ότι πέραν των αλκοολούχων ποτών σερβίρονται επίσης αναψυκτικά και χυμοί. **Ως εκ τούτου ποσότητα σε ποσοστό 20% επί των συνολικών αγορών θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό των εσόδων.**

- Με δεδομένο ότι κάθε φιάλη κρασί είναι χωρητικότητας 750ml και με βάση στοιχεία που αντλήθηκαν από ιστοσελίδες (www.byraki.gr) δέχεται ότι κάθε μερίδα ποτού περιλαμβάνει 150ml.

Ως εκ τούτου από κάθε φιάλη προκύπτουν 5 μερίδες κρασιού.

- Με δεδομένο ότι κάθε βαρέλι μπύρας είναι χωρητικότητας 20L η διαθέσιμη ποσότητα ανάγεται σε 100 λίτρα και με βάση τα δεδομένα του τιμοκαταλόγου που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δέχεται ότι διατίθενται χύμα στην ποσότητα των 0,5l. **Ως εκ τούτου από κάθε λίτρο μπύρας προκύπτουν 2 μερίδες των 0,5 λίτρων.**

- Με δεδομένο ότι κάθε φιάλη κρασιού είναι χωρητικότητας 5L η διαθέσιμη ποσότητα ανάγεται σε 675 λίτρα και με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας δέχεται ότι διατίθενται χύμα στην ποσότητα των 0,25l μιας και στον τιμοκατάλογο που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν αναγράφεται η πώληση κρασιού. **Ως εκ τούτου από κάθε λίτρο κρασί προκύπτουν 4 μερίδες των 0,25 λίτρων.**

- Οι τιμές πώλησης των ως άνω αγαθών προέκυψαν από τους προσκομισθέντες από τον προσφεύγοντα τιμοκαταλόγους. Κατά τη μετατροπή των φιαλών σε μερίδες, ο έλεγχος, αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα για την ύπαρξη φύρας και για τις πραγματοποιηθείσες προωθητικές ενέργειες υπολόγισε «φύρα» 25% επί των προσδιορισθεισών ποσοτήτων και βάσει αυτών, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ξεχωριστά για την έδρα (καφενείο) και για το υποκατάστημα (καφέ μπαρ), ενώ το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου στο φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκε σε 205.036,88€ και στο φορολογικό έτος 2018 σε 194.367,44€.
- Τα ως άνω προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου εκλήφθηκαν ως φορολογητέες εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α. και προσδιορίστηκε ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. εκροών.

Επειδή, οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του ν.4308/2014 απαλλάσσονται της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής, καθώς επίσης και οι οντότητες που προβλέπονται στην Πολ. 1019/2015, μεταξύ των οποίων οι καφετέριες και τα μπαρ. Ο προσφεύγων επιλέγοντας να μη διενεργήσει απογραφή, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη λαμβάνοντας το σύνολο των αγορών ως κόστος πωληθέντων. Η επίκληση εκ μέρους του αποθεμάτων είναι αναπόδεικτη, δεδομένου ότι οι αγορές των εμπορευμάτων δεν εμφανίζουν διακύμανση, ώστε να παραμένει αδιάθετο απόθεμα, εκτός από τις περιόδους των εορτών που υπάρχει και αυξημένη κατανάλωση. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους ικανούς να αποθηκεύσουν σημαντικές ποσότητες εμπορευμάτων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί ύπαρξης αποθέματος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο έλεγχος αποδεχόμενος τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι κατά την παρασκευή των μερίδων ποτών υπάρχουν απώλειες (καταστροφές και αστοχίες), καθώς επίσης και ότι αρκετά ποτά προκύπτουν ως ανάμειξη επιμέρους ποτών, τα οποία εάν δεν χρησιμοποιηθούν εγκαίρως απορρίπτονται, προσδιόρισε ποσοστό φύρας 25%, ενώ εξαίρεσε από τη μετατροπή των φιαλών σε μερίδες ποτού ορισμένα από αυτά, όπως το τόνικ.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η φύρα ανέρχεται σε ποσοστό 30-40% προβάλλεται αναπόδεικτα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 04-12-2023 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **02-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Επί της με αριθμό .../04-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	35.766,65 €	35.766,65 €
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022	17.883,33 €	17.883,33 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.040,82 €	6.040,82€
Συνολικό ποσό	59.690,80 €	59.690,80 €

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

2)Επί της με αριθμό/04-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	32.535,16 €	32.535,16 €
Πρόστιμο αρ.58 ν.4987/2022	16.267,58 €	16.267,58 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.354,92 €	5.354,92 €
Συνολικό ποσό	54.157,66 €	54.157,66 €

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

3)Επί της υπ' αριθμ./04-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος		25.846,66 €	25.846,66 €
Πρόστιμο αρ.58 ^Α του ν.4987/2022		12.923,33 €	12.923,33 €
Συνολικό ποσό		38.769,99 €	38.769,99 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	2.102,82€	0,00 €	0,00 €

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./04-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος		23.372,61 €	23.372,61 €
Πρόστιμο αρ.58 ^Α του ν.4987/2022		11.686,31 €	11.686,31 €
Συνολικό ποσό		35.058,92 €	35.058,92 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	299,81€	0,00 €	0,00 €

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