



Θεσσαλονίκη 16/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1317

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024).
- 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Την από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, με διεύθυνση έδρας της ατομικής του επιχείρησης επί της οδού και, Τ.Κ. 56431, κατά: α) των με αριθμ. .../..... και .../..... **/18-12-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα και β) των με αριθμ. .../..... και .../..... **/18-12-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, αντίστοιχα του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του **ΙΩΑΝΝΗ** με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ. **/18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 5.046,53€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 2.523,27€, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 333,50€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **7.903,30€**.

2) Με την αριθμ. **/18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 9.298,88€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 4.649,44€, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 1.194,15€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **15.142,47€**.

3) Με την αριθμ. **/18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 18.609,45€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ύψους 9.304,73€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **27.914,18€**.

4) Με την αριθμ. **/18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 21.126,69€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ύψους 10.563,35€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **31.690,04€**.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ. /24-02-2023 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 18/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. πρόκειται για ατομική επιχείρηση με η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της εστίασης (υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως), για τη λογιστική δε παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκαν συνολικές λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 21.953,22€ για το φορολογικό έτος 2017 και 27.965,21€, για το φορολογικό έτος 2018, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 15-17 και 17-20 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, που αφορούν σε αγορές αγαθών άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και ως εκ τούτου, κατά τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, κρίθηκαν ως μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Παράλληλα ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, αφού διαπίστωσε ότι το δηλούμενο εισόδημά του για τα υπό κρίση έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013). Επιπλέον στο φορολογικό έτος 2018 υφίσταται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, για την οποία επιβλήθηκε με την αριθ./2019 πράξη πρόστιμο ύψους 250,00€. Κατόπιν των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 247.107,14€, έναντι δηλωθέντων ύψους 169.567,80€ και τα φορολογητέα κέρδη στο ύψος των 23.147,27€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 76.345,29€. Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 271.471,27€, έναντι δηλωθέντων ύψους 183.443,40€ και τα φορολογητέα κέρδη στο ύψος των 37.970,23€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 78.022,85€. Παράλληλα οι φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους επαναπροσδιορίστηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις και την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Με την από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος / προστίμου και ΦΠΑ / προστίμου στο μέτρο που ερείδονται στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, λόγω του ότι ερείδονται σε κανονιστικές πράξεις (ΠΟΛ) που στηρίζονται σε αντισυνταγματική εξουσιοδοτική διάταξη (άρθρο 27 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και ταυτάριθμο άρθρο ν. 4987/2022).

2. Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και παραβίαση των διδαγμάτων της κοινής λογικής και πείρας. Αναπροσαρμογή των ποσοτήτων σε ψωμάκια που χρησιμοποιήθηκαν στην παρασκευή

σάντουιτς, λόγω της χρήσης αυτών ως συστατικών άλλων προϊόντων. Περαιτέρω μείωση των πωληθέντων σάντουιτς, λόγω πώλησης απλών και σκέτων τεμαχίων πιτών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4987/2022, « Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης», ορίζεται ότι : «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 τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της Α.1008/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζεται το περιεχόμενο και ο τρόπος 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.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εγείρει καταρχάς, ζητήματα αντισυνταγματικότητας της νομοθετικής διάταξης του άρθρου 27 του ΚΦΔ, υποστηρίζοντας ότι οι νομοθετικές διατάξεις (άρθρο 27 του ν. 4174/2013 και του ν. 4987/2022) παραθέτουν τις τεχνικές ελέγχου απλώς ονομαστικά, χωρίς να εξειδικεύουν, έστω και υπό τον τύπο ενός γενικού πλαισίου που να παρέχει κατευθυντήριες προς τη Διοίκηση, το περιεχόμενο καθεμίας από αυτές, τέτοια δε περιγραφή, δεν παρέχεται ούτε στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Ουσιαστικά μόνος και πλήρης προσδιορισμός του τρόπου εφαρμογής των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, παρέχεται δια των ανωτέρω ΠΟΛ., ενέργεια όμως που αντιστρατεύεται ευθέως τις διατάξεις των άρθρων 26, 43 και 78 του Συντάγματος.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: «... Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών

θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣΤΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣΤΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με την ανωτέρω κανονιστική πράξη της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 4174/2013 προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, η εν λόγω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως δεν επενεργεί επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 ν. 4174/2013 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς

εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, κατά την οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, μεταξύ άλλων, και το αντικείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής, δεν αφορά και τις μεθόδους της εξειδίκευσης της φορολογητέας ύλης σε κάθε συγκεκριμένη ατομική περίπτωση, όπως, παραδείγματος χάριν είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών με την εφαρμογή συντελεστών καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Εν προκειμένω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και τούτο, διότι στην προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (εξουσιοδοτική διάταξη), γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου, που ερείδονται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ήτοι του κλάδου της λογιστικής επιστήμης, που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών και τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τις εν λόγω δε τεχνικές, που έχουν γίνει αντικείμενο ανάλυσης και από τον ΟΟΣΑ, θεσπίζεται εναλλακτική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός, με αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην Α.1080/2020 και Ε.2016/2020, του ειδικότερου περιεχομένου των ερειδόμενων στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προσδιορίστηκαν, με το άρθρο 27 παρ. 2 του ΚΦΔ, ως μέθοδοι εξεύρεσης του ύψους του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αντίκειται στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων (βλ. Ad hoc ΔΕφΑθ 394/2020).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί αντισυνταγματικότητας της εξουσιοδοτικής διάταξης και γενικότερα περί ζητημάτων αντισυνταγματικότητας που τίθενται με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προβάλλονται αλυσιτελώς.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α'206/04-11-2022, 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 αρχεία (βιβλία και 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 Διοικητής 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 παρόν, 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 23 του ν.4174/2013 (του αρχικού Κώδικα φορολογικής διαδικασίας), 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 ΚΦΔ.

Επειδή με τις διατάξεις 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 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 τις διατάξεις του **άρθρου 27 του 4987/2022**, ορίζεται ότι : «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 τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της διατάξεως του **άρθρου 27 του ν. 4987/2022**, εκδόθηκε η με **Α.1008/27-1-2020** απόφαση με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζονται τα εξής :**«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, περαιτέρω με την **Ε 2016/31.01.2020** εγκύκλιο με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίστηκε ότι: « Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

....

....Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας . Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή

μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

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

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

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

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

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

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

Έστω ότι ο ελεγχόμενος είναι επιχείρηση παραγωγής ενός προϊόντος

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

1 μονάδα α' ύλης προς 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος.

και η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος είναι:

τιμή πώλησης 10 ευρώ ανά μονάδα προϊόντος

Από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, λαμβανομένων υπόψη των αποθεμάτων αρχής και τέλους της χρήσης, προκύπτει:

αγορά α' ύλης 500 μονάδες

Στη συνέχεια ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ειδικότερους παράγοντες που τυχόν υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία (π.χ. φύρα 5%) προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος:

$$\text{παραγόμενο προϊόν} = [500 - (500) \times 5\%] \times 50 = 23.750 \text{ μονάδες}$$

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

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

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής.

Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. ...».

Επειδή, περαιτέρω, 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, ακολούθως, στο **άρθρο 65 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (φαστ φουντ), με παροχή σερβιρίσματος, με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου δεδομένου ότι για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του ως άνω άρθρου, καθόσον οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης για τα έτη αυτά δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ενώ επιπλέον για το φορολογικό έτος 2018 υφίσταται και παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, για την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250,00€. Ακολούθως, ο αρμόδιος ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα στοιχεία σε συνδυασμό με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ήτοι, το αντικείμενο δραστηριότητας του προσφεύγοντα, εισηγήθηκε με το από 07/09/2023 υπηρεσιακό σημείωμα, την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, η οποία εγκρίθηκε με την αριθ. .../7-9-2023 απόφαση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη την δραστηριότητα της επιχείρησης, προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη με βάση τις αγορές των ειδών των αρτοσκευασμάτων που προμηθεύτηκε η ανωτέρω επιχείρηση, καθώς αυτά χρησιμοποιήθηκαν ως πρώτη ύλη, τόσο για την παρασκευή σάντουιτς (τυλιχτών), όσο και κατά το σερβίρισμα των μερίδων έτοιμου φαγητού, εντός και εκτός του καταστήματος. Ως τιμή πώλησης του σάντουιτς, επιλέχθηκε από τον έλεγχο η χαμηλότερη από τις αναγραφόμενες τιμές πώλησης των ειδών σε σάντουιτς, σύμφωνα με τον προσκομιζόμενο από τον προσφεύγοντα τιμοκατάλογο όλων των ειδών. Επίσης, στον ως άνω κατάλογο που αφορά τις τιμές διάθεσης των πωλούμενων ειδών κατά την περίοδο 2017 και 2018, σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος, εμπεριέχονται, πέραν της διάθεσης των διαφόρων ειδών του κιμά και διάφορα είδη χοιρινού, όπως μπριζόλες, σουβλάκι, πανσέτα και γύρο, διάφορα είδη κοτόπουλου συμπεριλαμβανομένου και του γύρου κοτόπουλου, είδη σε λουκάνικα, κοκορέτσι ακόμα και νηστίσιμα είδη. Τα είδη αυτά φέρεται να διατίθενται, τόσο σε μορφή σάντουιτς όσο και σε μερίδες.

Επιπλέον, πωλούνται σαλάτες, πατάτες και κυρίως ποτά και αναψυκτικά. Σημειώνεται πως οι ενδεχόμενες πωλήσεις αυτών, καθώς και των διατιθεμένων μερίδων, δεν έχουν υπολογιστεί και συμπεριληφθεί κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο.

Η συνταγή του κιμά που προβάλλεται, πάνω στην οποία στηρίζεται η ανάλωση του ψωμιού και της φύρας, δεν αποδεικνύεται, οπότε δεν αποτελεί βάσιμο στοιχείο μέτρησης, εξάλλου ο κιμάς αποτελεί ένα μικρό μέρος των ειδών που διατίθενται προς πώληση και η περαιτέρω ανάλυση της φύρας και της παρασκευής του δεν αποτελεί σημαντικό στοιχείο που καθιστά βέβαιη τη μείωση των πωλούμενων ειδών.

Εν προκειμένω, η συνολική φύρα των 20% που υπολογίστηκε από τον έλεγχο έχει μειώσει σημαντικά τις ποσότητες των πωλούμενων ειδών. Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2017, ενώ η καθαρή αγορασθείσα ποσότητα σε ψωμάκια ανέρχεται σε μόλις 47.721 τεμάχια (όπως αναλυτικά περιγράφεται στη σελίδα 26 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, ήτοι, $3.930+26.700+12.641+4.410+20+20$), η ανωτέρω φύρα που αποδέχτηκε τελικά ο έλεγχος, υπολογίστηκε επί του συνόλου των 149.611 τεμαχίων πωλούμενων ειδών σε σάντουιτς. Τα υπόλοιπα αρτοσκευάσματα αφορούν άλλα είδη, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην παρασκευή του κιμά. Συνεπώς τα 29.922 τεμάχια που θεωρήθηκαν ως φύρα για την παρασκευή άλλων προϊόντων (μπιφτέκια, σουτζουκάκια) ανέρχονται σε ποσοστό 62,70% ($29.922/47.721$) της συνολικής ποσότητας ψωμιού - σάντουιτς (ψωμάκι ζαπάτα, ψωμάκι μεσαίο, ψωμάκι στρόγγυλο, brioche, burger, στρ. σους, σελ. 26 οικείας έκθεσης εισοδήματος). Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2018, ενώ η καθαρή αγορασθείσα ποσότητα σε ψωμάκια ανέρχεται σε μόλις 52.010 τεμάχια (όπως αναλυτικά περιγράφεται στη σελίδα 29 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, ήτοι, $3.540+27.480+16.264+4.646+40+40$), η φύρα που αποδέχτηκε τελικά ο έλεγχος, υπολογίστηκε επί του συνόλου των 164.570 τεμαχίων πωλούμενων ειδών σε σάντουιτς. Τα υπόλοιπα αρτοσκευάσματα αφορούν άλλα είδη, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην παρασκευή του κιμά. Συνεπώς τα 32.914 τεμάχια που θεωρήθηκαν ως φύρα για την παρασκευή άλλων προϊόντων (μπιφτέκια, σουτζουκάκια), ανέρχονται σε ποσοστό 63,28% ($32.914/52.010$) της συνολικής ποσότητας ψωμιού - σάντουιτς (ψωμάκι ζαπάτα, ψωμάκι μεσαίο, ψωμάκι στρόγγυλο, brioche, burger, στρ. σους, σελ. 29 οικείας έκθεσης εισοδήματος). Περαιτέρω αξίζει να σημειωθεί ότι ο έλεγχος, ενώ μείωσε την πωληθείσα ποσότητα σάντουιτς, λόγω χρησιμοποίησης του ψωμιού σε άλλα είδη, ωστόσο δεν έλαβε υπόψη την αυξημένη ποσότητα κιμά που προέκυψε από τη χρήση του ψωμιού για την παρασκευή μπιφτεκιών κλπ, καθώς και τις ενδεχόμενες πωλήσεις αυτών σε μερίδες, δεδομένου ότι δεν έχουν υπολογιστεί και συμπεριληφθεί κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο. Από τα παραπάνω συνάγεται το συμπέρασμα ότι οι κρινόμενες από τον έλεγχο πωλήσεις των σάντουιτς, αφορούν ένα μέρος των συνολικών πωλήσεων που διενεργήθηκαν από την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό πως η ποσότητα των πωλούμενων ειδών μειώνεται σημαντικά από την χρήση, ενίοτε, διπλής πίτας στα πωλούμενα σάντουιτς, τούτο δεν αποδεικνύεται ούτε από τον κατάλογο που προσκομίζεται ούτε από κάποιο άλλο στοιχείο. Εξάλλου ο έλεγχος αποδέχτηκε τον συγκεκριμένο ισχυρισμό, ο οποίος υποβλήθηκε με τις έγγραφες απόψεις επί του σημειώματος διαπιστώσεων κατά τον προσδιορισμό των προσωρινών αποτελεσμάτων, καθώς θεωρήθηκε πως μπορούσε να αποτελέσει πραγματική επιλογή ορισμένων πελατών, ήτοι, ποσοστό φύρας 10%, ποσοστό το οποίο κρίνεται από την υπηρεσία μας, ως επαρκές.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αρ. /18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **7.903,30€** (φόρος : 5.046,53€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 : 2.523,27€+εισφορά αλληλεγγύης 333,50€).

Επί της υπ' αρ. /18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **15.142,47€** (φόρος : 9.298,88€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 : 4.649,44€+εισφορά αλληλεγγύης 1.194,15€).

Επί της υπ' αριθμ. /18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 σύνολο φόρου για καταβολή : **27.914,18€** (φόρος : 18.609,45€ + πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 : 9.304,73).

Επί της υπ' αριθμ. /18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 σύνολο φόρου για καταβολή : **31.690,04€** (φόρος : 21.126,69€ + πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 : 10.563,35).

Επί των οφειλόμενων φόρων κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.