

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ

ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄ & Δ΄

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας: 10184 Αθήνα

Τηλέφωνο: 210 3375843

210 3375203

210 3375636

Fax: 210 3375354

e-mail: d.eleg@aade.gr

ΘΕΜΑ: «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 (Φ.Ε.Κ. Α΄170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»

**Α Π Ο Φ Α Σ Η Ο Δ Ι Ο Ι Κ Η Τ Η Σ Τ Η Σ Α Ν Ε Ξ Α Ρ Τ Η Τ Η Σ Α Ρ Χ Η Σ
Δ Η Μ Ο Σ Ι Ω Ν Ε Σ Ο Δ Ω Ν**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 3 και του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 Κώδικα φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α΄170), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. Α΄167), όπως ισχύουν.
3. Τις διατάξεις του ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α΄170), όπως ισχύουν.

4. Τις διατάξεις του ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. Α΄167), όπως ισχύουν.
5. Τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ισχύουν.
6. Τις διατάξεις της περίπτωσης 2 της υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012, όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014.
7. Τις διατάξεις του ν. 4308/2014 όπως ισχύουν.
8. Τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α΄ «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους Πρώτου του ν.4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α΄ 94), όπως ισχύουν, και ειδικότερα των άρθρων 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού».
9. Την με αρ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ 968Β/22.03.2017) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων», όπως ισχύει.
10. Την αριθ. 1/20-1-2016 (Υ.Ο.Δ.Δ. 18) πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου «Επιλογή και διορισμός Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 41 του ν.4389/2016, όπως ισχύουν, την υπ΄ αριθμ. 39/3/30-11-2017 (Υ.Ο.Δ.Δ. 689) απόφαση του Συμβουλίου Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. «Ανανέωση της θητείας του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.» και την υπ΄ αριθμ. 5294 ΕΞ 2020/17.1.2020 Α.Υ.Ο. «Ανανέωση της θητείας του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.»(Υ.Ο.Δ.Δ. 27).
11. Τις διατάξεις της αριθ. Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28.1.2013 (ΦΕΚ Β΄130 και 372) κοινής απόφασης του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α΄94/27.05.2016), όπως ισχύουν.
12. Ότι από τις διατάξεις της Απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Προϋπολογισμού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 .

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

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

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

Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

- α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας.

- β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς 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 οριζομένων 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.

Η παρούσα Απόφαση να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

- 1. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)**
- 2. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π)**
- 3. Όλες οι Δ.Ο.Υ. με Τμήμα Ελέγχου**
- 4. Διεύθυνσης Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής ΔΙ.Σ.ΤΕ.ΠΛ. (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)**

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

- 1. Όλες οι Δ.Ο.Υ. Α΄-Β΄ τάξης και Β΄ τάξης**
- 2. Αποδέκτες του Πίνακα Β΄, Ζ΄ (μόνο οι αριθμοί 1 και 7)΄ και Η΄ (εκτός αριθ. 4, 10, 11)**
- 3. Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων (Ε.Ν.Γ.Δ.Ε.)**
- 4. Όλες οι Φορολογικές Περιφέρειες**
- 5. Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία (ΦΟ.Τ.Α.)**
- 6. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών**
- 7. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών**

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

- 1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων**

Γραφείο Προϊσταμένων : α) **Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.)** β) **Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης**

(Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ.)

γ) Γενικής Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης Γ.Δ.Α.Δ.Ο.)

- 2. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης (Δ.Ν.Υ.)**
- 3. Όλες οι Διευθύνσεις της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης**
- 4. Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήματα Β΄, Δ΄**