



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604526

**ΦΑΞ** : 213 1604567

Καλλιθέα, 20/6/2022

Αριθμός απόφασης: 2354

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

**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.

**4.** Τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... και ημερομηνία κατάθεσης 19/01/2022 ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., κατοίκου ....., με ΑΦΜ ....., κατά: α) της υπ' αρ. .... /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, β) της υπ' αρ. .... /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, γ) της υπ' αρ. .... /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, δ) της υπ' αρ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ε) της υπ' αρ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, στ) της υπ' αρ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ζ) της υπ' αρ. ....../2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (αρ. 54, 54<sup>Ε</sup>, 54ΣΤ ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η) της υπ' αρ. ....../2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (αρ. 54, 54<sup>Ε</sup>, 54ΣΤ ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και θ) της υπ' αρ. ....../2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (αρ. 54, 54<sup>Ε</sup>, 54ΣΤ ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες από 17/12/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Το με υπ' αριθ. ΔΕΔ .....ΕΙ2022ΕΜΠ/18-5-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων ενώπιον της υπηρεσίας μας.

8. Την υπ' αριθ. ....../2022 Απόφαση παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης της υπηρεσίας μας.

9. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... και ημερομηνία κατάθεσης 19/1/2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου ΔΟΥ Κέρκυρας καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 13.169,36 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.096,66 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 6.584,68 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 21.850,70 ευρώ.
- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 21.503,89 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς

αλληλεγγύης ποσού 3.076,76 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 10.751,95 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 35.332,60 ευρώ.

- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 34.607,66 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.175,16 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 17.303,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 57.086,65 ευρώ.

- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 12.021,85 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 6.010,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 18.032,78 ευρώ.

- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 16.765,05 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 8.382,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 25.147,58 ευρώ.

- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 22.072,66 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 22.072,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 33.108,99 ευρώ.

- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (αρ. 54, 54<sup>Ε</sup>, 54ΣΤ ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦ.Δ. επειδή δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο κατά παράβαση του Ν.4308/2014 ποσού 250,00 ευρώ, καθώς και πρόστιμο των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. λόγω επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ ποσού 39.972,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 40.222,18 ευρώ.

- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (αρ. 54, 54<sup>Ε</sup>, 54ΣΤ ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦ.Δ. επειδή δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο κατά παράβαση του Ν.4308/2014 ποσού 250,00 ευρώ, καθώς και πρόστιμο των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. λόγω επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ ποσού 39.972,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 40.222,18 ευρώ.

- Με την υπ' αρ. ....../2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (αρ. 54, 54<sup>Ε</sup>, 54ΣΤ ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦ.Δ. επειδή δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο κατά παράβαση του Ν.4308/2014 ποσού 250,00 ευρώ, καθώς και πρόστιμο των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. λόγω επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ ποσού 39.972,18 ευρώ, καθώς επίσης πρόστιμο του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. επειδή δεν υπέβαλε δήλωση διόρθωσης αποκλίσεων ποσού 100,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 40.322,18 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 17-12-2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Κ.Φ.Δ. και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ. ....../2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Αρχικά ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρεί επιχείρηση εστίασης στους ....., ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθ. ....../2020 αίτημα του ελέγχου για παροχή των αρχείων a.txt, b.txt, c.txt των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών της επιχείρησής του, προσκόμισε αρχεία τύπου WSL τα οποία δεν είναι τα προβλεπόμενα βάσει των ΠΟΛ 1135/2005, 1220/2012 και 1221/2012. Στη συνέχεια, μετά την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, απέστειλε αρχεία τύπου a.txt, b.txt και c.txt τα οποία χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο για τη διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών, οι οποίες είχαν σκοπό να εξετάσουν το ενδεχόμενο παραβίασης του ΦΗΜ.

Από περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις που ακολουθήθηκαν βάσει της Α.1393/2019 οι ελεγκτές διαπίστωσαν τα εξής:

1. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών χρήσης 2017 προέκυψε ότι η επιχείρηση δήλωσε έξοδα λιγότερα κατά 56.023,53 ευρώ, χωρίς να υποβάλλει δήλωση διόρθωσης αποκλίσεων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.
2. Στη χρήση 2015 καταχωρήθηκαν δαπάνες μεταφορικών μέσων ποσού 2.153,52 ευρώ με παραστατικά στα οποία όμως δεν αναγραφόταν η πινακίδα των οχημάτων.
3. Στη χρήση 2016 καταχωρήθηκαν παραστατικά αγοράς ηλεκτρολογικών και υδραυλικών ειδών ποσού 2.553,70 ευρώ χωρίς να συνοδεύονται από αντίστοιχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.
4. Από τον έλεγχο των αρχείων a.txt και των τριών ελεγχόμενων χρήσεων προέκυψε ότι ο προσφεύγων διέθεσε ποσότητες νωπών αλιευμάτων για τα οποία δεν κατείχε αντίστοιχα παραστατικά αγοράς.
5. Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλλει συμπεριλήφθηκαν και ποσά ανάλωσης από κεφάλαιο προηγούμενων ετών ως ακολούθως:

| ΕΤΟΣ | ΑΝΑΛΩΘΕΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟ |
|------|-------------------|
| 2015 | 17.000,00 ευρώ    |
| 2016 | 25.000,00 ευρώ    |
| 2017 | 32.000,00 ευρώ    |

Σύμφωνα όμως με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισε ο προσφεύγων, το σχηματισμένο κεφάλαιο έως και τη χρήση 2016 ανήλθε σε 17.351,33 ευρώ, ποσό που επιβεβαίωσε και ο έλεγχος. Ως εκ τούτου, για τη χρήση 2017 δεν υφίσταται διαθέσιμο κεφάλαιο ποσού 32.000,00 ευρώ αλλά 17.351,33 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω οι αρμόδιοι ελεγκτές, διερευνώντας τη συνδρομή προϋποθέσεων για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προχώρησαν στη σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος ετών 2015, 2016 και 2017 με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντος. Τα ευρήματα συνοψίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

| ΕΤΟΣ | ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ | ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ<br>ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ |
|------|------------------|---------------------------------|
| 2015 | - 5.267,95 ευρώ  | 19.415,13 ευρώ                  |
| 2016 | - 6.659,92 ευρώ  | 30.661,08 ευρώ                  |
| 2017 | 963,98 ευρώ      | 32.853,35 ευρώ                  |

Δεδομένου ότι σε καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν καλύπτονται οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης από το δηλωθέν εισόδημα, υφίσταται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Περαιτέρω, η μη προσκόμιση παραστατικών αγοράς για συγκεκριμένα είδη που διατέθηκαν τις υπό κρίση περιόδους καθώς και η προσκόμιση, μετά από πρόσκληση, διαφορετικού τύπου αρχείων ΦΗΜ από τα προβλεπόμενα ικανοποιούν, με βάση τον έλεγχο, τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1α και 1β του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς και το υπ' αριθ. ....../2020 απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, τις απαντήσεις που έδωσε στο ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεων για τις χρήσεις 2014 – 2017 και το έντυπο διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων για τις ίδιες χρήσεις αποφασίστηκε η διενέργεια ελέγχου με την τεχνική της αρχής των αναλογιών (με το υπ' αριθ. ....../2020 έγγραφο του αρμόδιου ελεγκτή και την έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας).

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. ....../2020 αίτημα του ελέγχου για κοστολόγηση και τιμολόγηση συγκεκριμένων ειδών και παρασκευασμάτων του εστιατορίου του οι ελεγκτές άντλησαν πληροφορίες από:

1. το σύνολο των τιμολογίων αγοράς,
2. το σύνολο των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt, b.txt, c.txt στα οποία καταγράφονται οι εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών από τον ΦΗΜ της επιχείρησης,
3. στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων και
4. στοιχεία που αποκτήθηκαν από έρευνα στο διαδίκτυο όπως συνταγές και σχόλια πελατών σε πλατφόρμες αξιολόγησης.

Από όλες τις προαναφερθείσες πηγές προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις:

- Για τα ποτά (νερά, αναψυκτικά, μπίρες, κρασιά κ.λπ.) το ποσοστό κέρδους επί της τιμής αγοράς, ήτοι το μικτό περιθώριο κέρδους, κυμαίνεται από 149,30% έως 461,90%.
- Για τα φαγητά (ορεκτικά και κύρια πιάτα) το μικτό περιθώριο κέρδους κυμαίνεται από 126,54% έως 318,72%.
- Το ποσοστό φύρας κυμαίνεται από 3% έως 10% για τα ποτά και από 4% έως 12% για τα φαγητά.

Για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ποσοστά μικτού περιθωρίου κέρδους στο κατώτερο όριο της διακύμανσης (149,30% για τα ποτά και

126,54% για τα τρόφιμα) και τα ποσοστά φύρας στο ανώτατο όριο (10% για τα ποτά και 12% για τα τρόφιμα).

Χρησιμοποιώντας ως βάση τη συνολική αξία των τιμολογίων αγοράς πρώτων υλών και εμπορευμάτων καθώς και την αξία των τιμολογίων που αφορούσαν μόνο την αγορά ποτών για τα τρία ελεγχόμενα έτη οι ελεγκτές προσδιόρισαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της κάθε χρήσης ως ακολούθως:

| <b>ΠΟΣΑ</b>                                                               | <b>2015</b>      | <b>2016</b>      | <b>2017</b>      |
|---------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>                                            | 152.699,54       | 169.062,32       | 193.220,54       |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ</b> | 100.783,99       | 114.853,39       | 138.347,04       |
| <b>ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ</b>                                  | 29.626,51        | 30.159,38        | 37.529,46        |
| <b>ΥΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗ ΦΥΡΑ</b>                                                 | 10,00%           | 10,00%           | 10,00%           |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΓΟΡΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ</b>                                       | 26.666,56        | 27.143,44        | 33.776,51        |
| <b>ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΠΟΤΩΝ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>                 | 149,30%          | 149,30%          | 149,30%          |
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΟΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>                                       | 66.479,73        | 67.668,60        | 84.204,85        |
| <b>ΑΓΟΡΕΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ Κ.Λ.Π. ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ</b>                        | 71.157,48        | 84.694,01        | 100.817,58       |
| <b>ΥΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗ ΦΥΡΑ</b>                                                 | 12,00%           | 12,00%           | 12,00%           |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΓΟΡΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ</b>                                       | 62.618,58        | 74.530,73        | 88.719,47        |
| <b>ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>              | 126,54%          | 126,54%          | 126,54%          |
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ Κ.Λ.Π. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>                             | 141.856,14       | 168.841,91       | 200.985,09       |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>                                      | 208.335,87       | 236.510,51       | 285.189,94       |
| <b>ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</b>                                            | 100.783,99       | 114.853,39       | 138.347,04       |
| <b>ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ</b>                                 | 57.173,50        | 60.868,85        | 53.909,52        |
| <b>ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>                                          | 2.036,26         | 2.553,70         | 0,00             |
| <b>ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>                                                | <b>52.414,64</b> | <b>63.341,97</b> | <b>92.933,38</b> |

Το ποσοστό κέρδους υπολογίστηκε επί της τιμής αγοράς των πρώτων υλών και εμπορευμάτων. Σημειωτέον ότι η αναλογία αγορών προς κύκλο εργασιών είναι παραπλήσια και για τα τρία ελεγχόμενα έτη (2015 έως 2017) και συνεπώς δεν υφίστανται διαφοροποιήσεις ως προς τον τρόπο εφαρμογής της τεχνικής των αναλογιών.

Με βάση τον ως άνω πίνακα ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης από τη **φορολογία εισοδήματος** σε 22.756,71 ευρώ για το 2015, 35.332,60 ευρώ για το 2016 και 57.510,81 ευρώ για το 2017.

Αναφορικά με τη φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης ως προς τον **Φ.Π.Α.** αυτή ανήλθε με βάση τον έλεγχο σε 18.032,78 ευρώ για το 2015, 25.147,58 ευρώ για το 2016 και 33.108,99 ευρώ για το 2017.

Η ανάλυση των φορολογητέων ποσών και ο υπολογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος από τη φορολογία εισοδήματος και από τον Φ.Π.Α. και για τις τρεις υπό κρίση φορολογικές περιόδους ακολουθεί σε επόμενη παράγραφο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τους κατωτέρω λόγους:

1. Η επιβολή προστίμων των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. δεν είναι νόμιμη διότι αφενός στην οικεία έκθεση ελέγχου δε στοιχειοθετείται επέμβαση στον ΦΗΜ και αφετέρου η προσκόμιση αρχείων της μορφής WSL αντί των a.txt, b.txt, c.txt δε συνιστά περίπτωση μη προσκόμισης πρωτότυπων στοιχείων.
2. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές δεν είναι νόμιμος καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του Ν.4172/2013.
3. Δεν έγινε ορθή εφαρμογή του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 δεδομένου ότι επιλέχθηκε απρόσφορη μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για τα δεδομένα της επιχείρησης αλλά και η διαδικασία εφαρμογής της μεθόδου που επιλέχθηκε, ήτοι της αρχής των αναλογιών, δεν ήταν η προβλεπόμενη βάσει της απόφασης 1008/2020.
4. Λανθασμένα υπολογίστηκαν λογιστικές διαφορές για τα έτη 2015 και 2016 από τη μη αναγνώριση δαπανών που έγιναν πράγματι προς το συμφέρον της επιχείρησης χωρίς να υπάρχει τεχνητή κατάτμησή τους σε τιμολόγια μικρότερης αξίας των 500,00 ευρώ.
5. Η μετατροπή του συνόλου του φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίστηκε με βάση τις έμμεσες τεχνικές, σε φορολογητέες εκροές υπαγόμενες σε Φ.Π.Α. είναι λανθασμένη διότι δε βασίζεται στην έκδοση αντίστοιχων αποδείξεων ή στην ύπαρξη αποδεικτικών είσπραξης αντιπαροχής, από την πλευρά της επιχείρησης.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ - *Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές* του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής:

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.

...

β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. [4308/2014](#)...»

**Επειδή, εν προκειμένω**, οι αρμόδιοι ελεγκτές, αν και έκριναν ως μη αποδεκτά τα αρχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων σε μορφή WSL μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, δε συμπεριέλαβαν στην οικεία έκθεση ελέγχου τους λόγους αμφισβήτησης της αυθεντικότητας και ακεραιότητας των προσκομιζόμενων αρχείων, ώστε να στοιχειοθετηθεί επαρκώς η παράβαση του ως άνω άρθρου.

**Επειδή** χρησιμοποίησαν τα στοιχεία των αρχείων a\_txt, που προσκόμισε σε δεύτερο χρόνο ο προσφεύγων, προκειμένου να διασταυρώσουν τις εκδοθείσες αποδείξεις των αρχείων αυτών με αντίστοιχα παραστατικά αγορών.

**Επειδή επιπλέον** στηρίχθηκαν στις τιμές πώλησης των αποδείξεων λιανικής που συμπεριλαμβάνονταν στα προαναφερθέντα αρχεία (τύπου a\_txt) προκειμένου να εφαρμόσουν την επιλεγείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

**Επειδή** από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν αιτιολόγησαν επαρκώς τη θέση τους περί παραποίησης των παραγόμενων από τον ΦΗΜ αρχείων ή παραβίασης του τρόπου λειτουργίας του ΦΗΜ.

**Επειδή περαιτέρω** με το υπ' αριθ. ΔΕΔ .....ΕΙ2022ΕΜΠ/18-5-2022 υπόμνημά του προς την υπηρεσία μας ο προσφεύγων υπέβαλλε τεχνική έκθεση της εταιρίας που εγκατέστησε τον ΦΗΜ στην επιχείρησή του, βάσει της οποίας «δεν υφίσταται δυνατότητα επέμβασης / παραποίησης στον ΦΗΜ.»

**Επειδή** ο προσφεύγων απευθύνθηκε στη Διεύθυνση Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ με το υπ' αριθ. ....../2021 αίτημά του προκειμένου να διεξαχθεί τεχνικός έλεγχος του ΦΗΜ και να διαπιστωθεί ότι πράγματι τα προσκομισθέντα αρχεία ήταν τα πρωτότυπα, όπως ο ίδιος ισχυρίζεται, χωρίς ωστόσο μέχρι και την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής να λάβει καμία απάντηση από την εν λόγω υπηρεσία.

**Επειδή** τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγεγραμμένα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, με την οποία επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου

κατά τρόπο που να μπορεί να στηρίξει την εγγραφή και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά.

**Επειδή**, όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) - *Αιτιολογία*:

«Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

**Επειδή**, όπως ορίζει το άρθρο 64 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013) - *Επαρκής αιτιολογία*:

«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**, όπως ορίζει το άρθρο 28 του ίδιου ως άνω νόμου - *Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου*:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή** ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι: «οι εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

**Επειδή**, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία

της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣΤΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016).

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω, οι υπ' αριθ. ....../2021, ....../2021 και ....../2021 πράξεις επιβολής προστίμου των άρθρων 54<sup>Ε</sup> και 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. κρίνονται **τυπικά πλημμελείς**.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013 «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013:

«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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

...».

**Επειδή** ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέας πράξης εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

Συνεπώς, γίνεται δεκτός ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

**Επειδή** το άρθρο 28 – *Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων* του Ν.4172/2013 ορίζει 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....»

**Επειδή, εν προκειμένω**, ο προσφεύγων δε διέθετε για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017 τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία από την αγορά πρώτων υλών, ήτοι αστακών και αχιρών, για τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του ανωτέρω άρθρου για εφαρμογή έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος.

**Επειδή περαιτέρω** στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι:

«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, εν προκειμένω**, όπως προελέχθη, οι προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντος δεν καλύπτονται από το δηλωθέν εισόδημά του για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις.

**Επειδή επιπλέον** ακόμα και στην περίπτωση που συνυπολογισθεί στο δηλωθέν εισόδημα το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου που έχει συμπεριλάβει στις ετήσιες δηλώσεις του, το εισόδημα αυτό δεν επαρκεί για να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες των ετών 2015 και 2016.

**Επειδή** για το 2017 δεν υφίσταται διαθέσιμο κεφάλαιο ποσού 32.000,00 ευρώ, όπως δηλώθηκε, αλλά 18.315,31 ευρώ (17.351,33 ευρώ από ανάλωση κεφαλαίου και 963,98 ευρώ φορολογητέο), με συνέπεια και για τη χρήση αυτή το δηλωθέν εισόδημα να υπολείπεται των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επομένως, ορθώς ο έλεγχος έκανε χρήση έμμεσης τεχνικής ελέγχου με συνέπεια ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος να προβάλλεται αλυσιτελώς.

**Επειδή** στην Απόφαση 1008/2020 - 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 προβλέπεται ότι:

« 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.»

**Επειδή, εν προκειμένω**, η επιχείρηση του προσφεύγοντος ανήκει σε μία κατηγορία επιχειρήσεων με πληθώρα περιπτώσεων στον ελλαδικό χώρο.

**Επειδή περαιτέρω** στην ίδια ως άνω απόφαση προβλέπεται ότι:

« 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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.»

**Επειδή, εν προκειμένω**, η επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν ανήκει στις επιχειρήσεις με μεγάλο όγκο αποθεμάτων ενώ οι αγορές της, ήτοι οι πρώτες ύλες για την παρασκευή γευμάτων και τα ποτά, μπορούν να κατανεμηθούν σε ομάδες με παρόμοιο περιθώριο κέρδους.

Συνάγεται ότι ορθώς ο έλεγχος επέλεξε την εν λόγω μέθοδο ως τεχνική έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος.

**Επειδή βάσει της παραγράφου Α. - Μέθοδος της αρχής των αναλογιών της Εγκυκλίου 2016/2020 - 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) προβλέπεται ότι:**

**«Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.»**

**Επειδή, εν προκειμένω**, ο έλεγχος χρησιμοποίησε ως βάση για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών της επιχείρησης το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους.

**Επειδή** σε άλλο σημείο της ίδιας παραγράφου της Εγκυκλίου 2016/2020 προβλέπεται ότι:

«...Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων

από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση οι αρμόδιοι ελεγκτές ζήτησαν από τον προσφεύγοντα, με το υπ' αριθ. ....../2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, την κοστολόγηση και τιμολόγηση συγκεκριμένων ειδών τεσσάρων βασικών κατηγοριών αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, ορθώς προσέφυγαν στη χρήση κάθε διαθέσιμου μέσου αλλά και στοιχείων από ομοειδείς επιχειρήσεις προκειμένου να εξάγουν τα ζητούμενα μεγέθη για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

**Επειδή ωστόσο** ο προσφεύγων υπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία κοστολόγησης και τιμολόγησης μεγάλου αριθμού προσφερόμενων πιάτων, τα οποία είχαν ζητηθεί αλλά δεν είχαν προσκομισθεί στη φάση του ελέγχου, το εξ αυτών συναγόμενο περιθώριο μικτού κέρδους (κυμαινόμενο μεταξύ 50 – 60%) θα ληφθεί υπόψη στην αναμόρφωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

**Επειδή περαιτέρω** βάσει έκθεσης της ICAP με τίτλο: *ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ 2012 ΜΕ ΘΕΜΑ: Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΤΩΝ ΜΜΕ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ*: «...Η κερδοφορία των επιχειρήσεων του κλάδου κυμαίνεται εν γένει σε υψηλά επίπεδα... Ο μέσος όρος πενταετίας (2007-2011) των δεικτών περιθωρίου μικτού κέρδους διαμορφώθηκε σε 64,50% για το δείγμα των 12 εταιριών...»

**Επειδή** κρίνεται με την παρούσα ότι το ανωτέρω ποσοστό πλησιάζει το υποδεικνυόμενο από τον προσφεύγοντα και είναι επίσης αντιπροσωπευτικό και για τα μεταγενέστερα (κρινόμενα) φορολογικά έτη, το περιθώριο μικτού κέρδους που θα υπολογισθεί για τα φαγητά είναι 64,50%. Επομένως τα αποτελέσματα της επιχείρησης θα αναμορφωθούν ως εξής:

| ΠΟΣΑ                                                               | 2015       | 2016       | 2017       |
|--------------------------------------------------------------------|------------|------------|------------|
| ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ                                            | 152.699,54 | 169.062,32 | 193.220,54 |
| ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ | 100.783,99 | 114.853,39 | 138.347,04 |
|                                                                    |            |            |            |
| ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ                                  | 29.626,51  | 30.159,38  | 37.529,46  |
| ΥΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗ ΦΥΡΑ                                                 | 10,00%     | 10,00%     | 10,00%     |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΓΟΡΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ                                       | 26.666,56  | 27.143,44  | 33.776,51  |
| ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΠΟΤΩΝ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ                 | 149,30%    | 149,30%    | 149,30%    |
| ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΟΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ                                       | 66.479,73  | 67.668,60  | 84.204,85  |
|                                                                    |            |            |            |
| ΑΓΟΡΕΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ Κ.Λ.Π. ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ                        | 71.157,48  | 84.694,01  | 100.817,58 |
| ΥΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗ ΦΥΡΑ                                                 | 12,00%     | 12,00%     | 12,00%     |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΓΟΡΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ                                       | 62.618,58  | 74.530,73  | 88.719,47  |
| ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.               | 64,50%     | 64,50%     | 64,50%     |
| ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ Κ.ΛΠ. ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.                               | 103.007,56 | 122.603,05 | 145.943,53 |
|                                                                    |            |            |            |
| ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.                                       | 169.487,29 | 190.271,65 | 230.148,38 |
| ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ                                            | 100.783,99 | 114.853,39 | 138.347,04 |
| ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ                                 | 57.173,50  | 60.868,85  | 53.909,52  |
| ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ                                          | 2.036,26   | 2.553,70   | 0,00       |
| ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.                                                 | 13.566,06  | 17.103,11  | 37.891,82  |

Βάσει των ανωτέρω το **φορολογητέο εισόδημα** της επιχείρησης και για τα τρία φορολογικά έτη διαμορφώνεται ως ακολούθως:

#### 1) ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2015

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ          | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ  | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ       | ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ.        |
|--------------------------------|---------------|--------------------|--------------------|
| ΤΟΚΟΙ - ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ | 1,77 €        | 1,77 €             | 1,77 €             |
| ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ   |               | 52.414,64 €        | 13.566,06 €        |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>       | <b>1,77 €</b> | <b>52.416,41 €</b> | <b>13.567,83 €</b> |
| (ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡ.)         | -5.257,95 €   |                    |                    |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>                | <b>1,77 €</b> | <b>52.416,41 €</b> | <b>13.567,83 €</b> |
| ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΩΝ  | 2.413,36 €    |                    |                    |

|                                             |                   |                    |                    |
|---------------------------------------------|-------------------|--------------------|--------------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>                 | <b>2.415,13 €</b> | <b>52.416,41 €</b> | <b>13.567,83 €</b> |
| ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                           | 6.800,00 €        |                    |                    |
| ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ | 6.800,00 €        | 52.416,41 €        | 13.567,83 €        |
| ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ                  |                   | 2.096,66 €         | 94,97 €            |

## 2) ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2016

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ                       | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ  | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ       | ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ.        |
|---------------------------------------------|---------------|--------------------|--------------------|
| ΤΟΚΟΙ - ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ              | 1,47 €        | 1,47 €             | 1,47 €             |
| ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ                |               | 63.341,97 €        | 17.103,11 €        |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>                    | <b>1,47 €</b> | <b>63.343,44 €</b> | <b>17.104,58 €</b> |
| (ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡ.)                      | -6.659,92 €   |                    |                    |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>                             | <b>1,47 €</b> | <b>63.343,44 €</b> | <b>17.104,58 €</b> |
| ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΩΝ               |               |                    |                    |
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>                 | <b>1,47 €</b> | <b>63.343,44 €</b> | <b>17.104,58 €</b> |
| ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                           |               |                    |                    |
| ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ | 1,47 €        | 63.343,44 €        | 17.104,58 €        |
| ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ                  |               | 3.076,76 €         | 112,30 €           |

## 3) ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2017

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ                       | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ       | ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ.        |
|---------------------------------------------|-----------------|--------------------|--------------------|
| ΤΟΚΟΙ - ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ              | 1,70 €          | 1,70 €             | 1,70 €             |
| ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ                | 963,98 €        | 92.933,38 €        | 37.891,82          |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>                    | <b>965,68 €</b> | <b>92.935,08 €</b> | <b>37.893,52 €</b> |
| (ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡ.)                      |                 |                    |                    |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>                             | <b>965,68 €</b> | <b>92.935,08 €</b> | <b>37.893,52 €</b> |
| ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΩΝ               |                 |                    |                    |
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>                 | <b>965,68 €</b> | <b>92.935,08 €</b> | <b>37.893,52 €</b> |
| ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                           |                 |                    |                    |
| ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ | 965,68 €        | 92.935,08 €        | 37.893,52 €        |
| ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ                  |                 | 5.175,16 €         | 1.189,08 €         |

Αντίστοιχα ο κύκλος εργασιών της επιχείρησης για τον υπολογισμό του **Φ.Π.Α.** και για τα τρία φορολογικά έτη προσδιορίζεται ως ακολούθως:

### ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΓΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ Φ.Π.Α.

| ΠΟΣΑ | 2015 | 2016 | 2017 |
|------|------|------|------|
|------|------|------|------|

|                                                           |                   |                   |                   |
|-----------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| <b>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ Ε3</b>                   | 152.699,54        | 169.062,32        | 193.220,54        |
| <b>ΠΛΕΟΝ ΔΗΜΟΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>                              | 758,72            | 844,71            | 960,55            |
| <b>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΓΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ Φ.Π.Α. ΔΗΛΩΣΗΣ</b>      | <b>153.458,26</b> | <b>169.907,03</b> | <b>194.181,09</b> |
| <b>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>                            | 208.335,87        | 236.510,51        | 285.189,94        |
| <b>ΠΛΕΟΝ ΔΗΜΟΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>                              | 758,72            | 844,71            | 960,55            |
| <b>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΓΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ Φ.Π.Α. ΕΛΕΓΧΟΥ</b>      | <b>209.094,59</b> | <b>237.355,22</b> | <b>286.150,49</b> |
| <b>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.</b>                       | 169.487,29        | 190.271,65        | 230.148,38        |
| <b>ΠΛΕΟΝ ΔΗΜΟΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>                              | 758,72            | 844,71            | 960,55            |
| <b>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΓΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.</b> | <b>170.246,01</b> | <b>191.116,36</b> | <b>231.108,93</b> |

Τα ποσά που προέκυψαν από τον παραπάνω υπολογισμό, και αποτελούν τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, κατανεμήθηκαν ανά συντελεστή Φ.Π.Α. (13%, 23% και 24%) με βάση την αναλογία με την οποία είχαν κατανεμηθεί οι δηλωθείσες εκροές στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α. των ετών 2015, 2016 και 2017.

**Επειδή** στο άρθρο 22 – *Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες* του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της...»

**Επειδή** ο προσφεύγων καταχώρησε στα έξοδα της χρήσης 2015 δαπάνες μεταφορικών μέσων με παραστατικά στα οποία δεν αναγραφόταν η πινακίδα των σχετικών οχημάτων και στη χρήση 2016 δαπάνες αγοράς ηλεκτρολογικών και λοιπών υλικών άσχετων με τη λειτουργία της επιχείρησης χωρίς να συνοδεύονται από αντίστοιχα παραστατικά παροχής υπηρεσιών.

Συνεπώς απορρίπτεται ως αβάσιμος ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

**Επειδή** στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 – *Αντικείμενο του φόρου* του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...»

**Επειδή** στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 – *Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών* του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ενώ δεν αποτελεί προϋπόθεση επιβολής του φόρου η είσπραξη της αντιπαροχής.

Συνάγεται ότι ορθώς ο έλεγχος επέβαλε Φ.Π.Α. στο σύνολο του υπολογιζόμενου κύκλου εργασιών της επιχείρησης και απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πέμπτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

- 1) Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την υπ' αριθ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2015, την υπ' αριθ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2016, την υπ' αριθ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2017, την υπ' αριθ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2015, την υπ' αριθ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2016 και την υπ' αριθ. ....../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2017.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Α) ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΠΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

##### **• ΧΡΗΣΗ 2015**

ΥΠ' ΑΡΙΘ. ....../2021 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2015

| ΑΝΑΛΥΣΗ                         | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ       | ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ.       | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|---------------------------------|-----------------|--------------------|-------------------|-------------------|
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ            | 2.415,13 €      | 52.416,41 €        | 13.567,83 €       | 11.152,70 €       |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΠΙΣΤ.            |                 |                    |                   |                   |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΧΡ.</b>       | <b>627,74 €</b> | <b>13.797,10 €</b> | <b>3.527,64 €</b> | <b>2.899,90 €</b> |
| <b>ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡ.</b>  |                 |                    |                   |                   |
| ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ            | -0,26 €         | -0,26 €            | -0,26 €           |                   |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ               | -192,07 €       | -192,07 €          | -192,07 €         |                   |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ</b>           | <b>435,41 €</b> | <b>13.604,77 €</b> | <b>3.335,31 €</b> | <b>2.899,90 €</b> |
| <b>ΠΛΕΟΝ</b>                    |                 |                    |                   |                   |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ               | 470,60 €        | 470,60 €           | 470,60 €          |                   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b> | <b>906,01 €</b> | <b>14.075,37 €</b> | <b>3.805,91 €</b> | <b>2.899,90 €</b> |

|                                  |                 |                    |                   |                   |
|----------------------------------|-----------------|--------------------|-------------------|-------------------|
| <b>ΠΛΕΟΝ</b>                     |                 |                    |                   |                   |
| ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΦΔ              |                 | 6.584,68 €         | 1.449,95 €        | 1.449,95 €        |
| ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ       |                 | 2.096,66 €         | 94,97 €           | 94,97 €           |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b> | <b>906,01 €</b> | <b>22.756,71 €</b> | <b>5.350,83 €</b> | <b>4.444,82 €</b> |

• **ΧΡΗΣΗ 2016**

ΥΠ' ΑΡΙΘ. ....../2021 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2016

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                     | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ       | ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ.       | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|---------------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|-------------------|
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                        | 1,47 €           | 63.343,44 €        | 17.104,58 €       | 17.103,11 €       |
| ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ                              | 0,22 €           | 21.504,11 €        | 3.763,01 €        | 3.762,79 €        |
| <b>ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ</b>                   | <b>0,22 €</b>    | <b>21.504,11 €</b> | <b>3.763,01 €</b> | <b>3.762,79 €</b> |
| <b>ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡ.</b>              |                  |                    |                   |                   |
| ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ                        | -0,22 €          | -0,22 €            | 0,22 €            |                   |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ                           | -470,60 €        | -470,60 €          | -470,60 €         |                   |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ</b>                       | <b>-470,60 €</b> | <b>21.033,29 €</b> | <b>3.292,19 €</b> | <b>3.762,79 €</b> |
| <b>ΠΛΕΟΝ</b>                                |                  |                    |                   |                   |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ                           |                  |                    |                   |                   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>             | <b>-470,60 €</b> | <b>21.033,29 €</b> | <b>3.292,19 €</b> | <b>3.762,79 €</b> |
| <b>ΠΛΕΟΝ</b>                                |                  |                    |                   |                   |
| ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΦΔ                         |                  | 10.751,95 €        | 1.881,39 €        | 1.881,39 €        |
| ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ                  |                  | 3.076,76 €         | 112,30 €          | 112,30 €          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>            |                  | <b>34.862,00 €</b> | <b>5.285,88 €</b> | <b>5.285,88 €</b> |
| ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΑΦΗΚΕ Ή ΖΗΤΗΘΗΚΕ Η ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ | 470,60 €         | 470,60 €           | 470,60 €          |                   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>            |                  | <b>35.332,60 €</b> | <b>5.756,48 €</b> | <b>5.756,48 €</b> |

• **ΧΡΗΣΗ 2017**

ΥΠ' ΑΡΙΘ. ....../2021 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2017

| ΑΝΑΛΥΣΗ                        | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ       | ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ.        | ΔΙΑΦΟΡΑ            |
|--------------------------------|-----------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ           | 965,68 €        | 92.935,08 €        | 37.893,52 €        | 36.927,84 €        |
| ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ                 | 212,34 €        | 34.820,00 €        | 13.483,40 €        | 13.271,06 €        |
| <b>ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ</b>      | <b>212,34 €</b> | <b>34.820,00 €</b> | <b>13.483,40 €</b> | <b>13.271,06 €</b> |
| <b>ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡ.</b> |                 |                    |                    |                    |
| ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ           | -0,26 €         | -0,26 €            | -0,26 €            |                    |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ              |                 |                    |                    |                    |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ</b>          | <b>212,08 €</b> | <b>34.819,74 €</b> | <b>13.483,14 €</b> | <b>13.271,06 €</b> |
| <b>ΠΛΕΟΝ</b>                   |                 |                    |                    |                    |

|                                 |                 |                    |                    |                    |
|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ               | 212,08 €        | 212,08 €           | 212,08 €           | 0,00 €             |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b> | <b>424,16 €</b> | <b>35.031,82 €</b> | <b>13.695,22 €</b> | <b>13.271,06 €</b> |
| <b>ΠΛΕΟΝ</b>                    |                 |                    |                    |                    |
| ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΦΔ             |                 | 17.303,83 €        | 6.635,53 €         | 6.635,53 €         |
| ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ      |                 | 5.175,16 €         | 1.189,08 €         | 1.189,08 €         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒ.</b>  | <b>424,16 €</b> | <b>57.510,81 €</b> | <b>21.519,83 €</b> | <b>21.095,67 €</b> |

## **Β) ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α.**

### • **ΧΡΗΣΗ 2015**

ΥΠ' ΑΡΙΘ. ....../2021 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α./ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2015

| ΑΝΑΛΥΣΗ                          | ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΕΛΕΓΧΟΥ            | Δ.Ε.Δ.            | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|----------------------------------|--------------|--------------------|-------------------|-------------------|
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛ. ΕΚΡΟΩΝ               | 153.458,26 € | 209.094,59 €       | 170.246,01 €      | 16.787,75 €       |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΡΟΩΝ              | 138.778,50 € | 136.742,24 €       | 136.742,24 €      | -2.036,26 €       |
| ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ                     | 31.670,32 €  | 43.152,85 €        | 35.135,37 €       | 3.465,05 €        |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ           | 31.720,06 €  | 31.180,74 €        | 31.180,74 €       | -539,32 €         |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ               | 49,74 €      | 49,74 €            | 49,74 €           |                   |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ               |              | 12.021,85 €        | 4.004,37 €        | 4.004,37 €        |
| ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡ. 58/58Α ΚΦΔ          |              | 6.010,93 €         | 2.002,19 €        | 2.002,19 €        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b> |              | <b>18.032,78 €</b> | <b>6.006,56 €</b> | <b>6.006,56 €</b> |
| ΥΠΟΛ. ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ          | 49,74 €      | 49,74 €            | 49,74 €           |                   |

### • **ΧΡΗΣΗ 2016**

ΥΠ' ΑΡΙΘ. ....../2021 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α./ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2016

| ΑΝΑΛΥΣΗ                          | ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΕΛΕΓΧΟΥ            | Δ.Ε.Δ.            | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|----------------------------------|--------------|--------------------|-------------------|-------------------|
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛ. ΕΚΡΟΩΝ               | 169.907,03 € | 237.355,22 €       | 191.116,36 €      | 21.209,33 €       |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΡΟΩΝ              | 157.864,44 € | 155.310,74 €       | 155.310,74 €      | -2.553,70 €       |
| ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ                     | 40.435,63 €  | 56.600,96 €        | 45.518,32 €       | 5.082,69 €        |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ           | 40.865,89 €  | 40.266,17 €        | 40.266,17 €       | -599,72 €         |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ               | 430,26 €     | 430,26 €           | 430,26 €          |                   |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ               |              | 16.765,05 €        | 5.682,41 €        | 5.682,41 €        |
| ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡ. 58/58Α ΚΦΔ          |              | 8.382,53 €         | 2.841,20 €        | 2.841,20 €        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b> |              | <b>25.147,58 €</b> | <b>8.523,61 €</b> | <b>8.523,61 €</b> |
| ΥΠΟΛ. ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ          | 430,26 €     | 430,26 €           | 430,26 €          |                   |

### • **ΧΡΗΣΗ 2017**

ΥΠ' ΑΡΙΘ. ....../2021 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α./ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2017

| ΑΝΑΛΥΣΗ                          | ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΕΛΕΓΧΟΥ            | Δ.Ε.Δ.             | ΔΙΑΦΟΡΑ            |
|----------------------------------|--------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛ. ΕΚΡΟΩΝ               | 194.181,09 € | 286.150,49 €       | 231.108,93 €       | 36.927,84 €        |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΡΟΩΝ              | 182.870,17 € | 182.870,17 €       | 182.870,17 €       | 136.266,71 €       |
| ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ                     | 46.603,46 €  | 68.676,12 €        | 55.466,14 €        | 8.862,68 €         |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ           | 46.603,46 €  | 46.603,46 €        | 46.603,46 €        |                    |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ               |              |                    |                    |                    |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ               |              | 22.072,66 €        | 8.862,68 €         | 8.862,68 €         |
| ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡ. 58/58Α ΚΦΔ          |              | 11.036,33 €        | 4.431,34 €         | 4.431,34 €         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b> |              | <b>33.108,99 €</b> | <b>13.294,02 €</b> | <b>13.294,02 €</b> |

2) Την αποδοχή της υπ' αριθ. ....../19-1-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ..... ως προς τις υπ' αριθ. ....../2021, ....../2021 και ....../2021 πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. λόγω **τυπικής πλημμέλειας**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.