



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1368

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **31/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - **Α.Φ.Μ.**, κατά των : α) υπ'αρ. και/30-12-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων προστίμων

φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, β) των υπ' αρ. και/30-12-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, αντίστοιχα, γ) της υπ' αρ. .../30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, δ) της υπ' αρ./30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2015, φορολογικής περιόδου 17/10/2015-31/12/2015 και ε) της υπ' αρ./30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2015, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 04-02-2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **31/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ./30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους 22.532,91 €, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 11.266,46 €, διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.434,82 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **37.884,19 €**.

2) Με την αριθμ./30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους 58.513,07 €, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 29.256,54 €, διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 10.943,55 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **99.363,16 €**.

3) Με την αριθμ./30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 30.749,50€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 12.756,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **43.505,50 €**.

4) Με την αριθμ./30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά

φόρου ύψους 50.467,21€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 357,11 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **50.824,32 €**.

5) Με την με αριθμ./**30-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **28.464,67€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, με συνολική αποκρυβείσα αξία ύψους 113.858,70 € (11385,70 x 10), κατά παράβαση των άρθρων 1, 5, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ.3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

6) Με την με αριθμ./**30-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 17/10/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.618,75 €**, επειδή δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, με συνολική αποκρυβείσα αξία ύψους 22.771,74€, πλέον ΦΠΑ 5.237,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013.

7) Με την με αριθμ./**30-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **26.619,77 €**, επειδή δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., με συνολική αποκρυβείσα αξία ύψους 208.102,44€, πλέον ΦΠΑ ύψους 49.077,49€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δυνάμει της με αριθμ./29-07-2020 σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 30/12/2021 σχετικές εκθέσεις, πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, ψησταριά, που εδρεύει στο, για τη λογιστική 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., διαπιστώθηκε αφενός, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και αφετέρου, ότι οι προσωπικές δαπάνες του δεν καλύπτονται από το δηλωθέν εισόδημα, στοιχεία

που οδήγησαν στον προσδιορισμό των εισοδήματος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Παράλληλα διενεργήθηκε έλεγχος των προϋποθέσεων έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, βάσει του οποίου διαπιστώθηκαν συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 680,00€ €, και 2.190,00 €, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντίστοιχα, τα οποία η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε κατά τον προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών. Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίστηκε στο ύψος των 84.384,78 € για το φορολογικό έτος 2015 και στο ύψος των 145.584,61 € για το φορολογικό έτος 2016, ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για τα υπό κρίση έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Επίσης, επιβλήθηκαν τα πρόστιμα για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, ήτοι, πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-16/10/2015, και πρόστιμο του άρθρου 58^A του ν. 4174/2013, για τη φορολογική περίοδο 17/10/2015-31/12/2015 και το φορολογικό έτος 2016.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/31-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Έλλειψη νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις των άρθρων 28 παρ. 2 και 64 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 Κ.Δ.Δ..
- 2) Μη νόμιμη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών – Παράβαση κατ' ουσίαν της διάταξης του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.
- 3) Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών κατά παράβαση των σχετικών οδηγιών της διοίκησης. Νομικώς πλημμελής, αβάσιμος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση, καθόσον δεν υπολογίστηκε φύρα της τάξεως των 25-30%.
- 4) Παράνομος ο καταλογισμός του ΦΠΑ δυνάμει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος με έμμεση τεχνική έλεγχο.
- 5) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων που επιβλήθηκαν με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχων.
- 6) Παράνομη η 5η προσβαλλόμενη πράξη λόγω παραβίασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης για το φορολογούμενο κύρωσης.
- 7) Παράνομη η με αριθ./30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και με αριθ./30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, ως προς την επιβολή προστίμου του άρθρου 58^A του ν. 4174/2013, λόγω

παραβίασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης για το φορολογούμενο κύρωσης.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς :

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ΦΕΚ 170/26-7-2013) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/13, 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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/13 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ 167/23-7-2013), ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, με την **Ε. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής: «4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.
...»

Επειδή, ακολούθως με την **Α. 1008/20-01-2020** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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 του ν. 4174/2013, για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε 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. **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 εφαρμόζόμενο 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. **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, επιπροσθέτως με την **Ε.2016/31-01-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. 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.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

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, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

-επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.....

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.....»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/13, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13, 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. 4174/13, 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, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ([ΣΤΕ 884/2016](#) επταμ.).

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι, η φορολογική διοίκηση εσφαλμένα προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση της κλειστής αποθήκης, καθόσον η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται αποτελεσματικά στις επιχειρήσεις που πωλούν αποκλειστικά τα είδη τους χονδρικά ή κυρίως χονδρικά. Ιδιαίτερα δε, σε επιχειρήσεις παροχής γευμάτων σε εστιατόρια με παροχή σερβιρίσματος δεν ενδείκνυται η εφαρμογή αυτής της ελεγκτικής διαδικασίας, διότι τα εκδοθέντα με ταμειακή φορολογικά στοιχεία, δεν περιλαμβάνουν το είδος και την ποσότητα του πωλούμενου αγαθού, ενώ σύμφωνα με την κοινή πείρα και πρακτική τα πωλούμενα είδη (μερίδες) διατίθενται σε μεγαλύτερες ποσότητες από τις αναγραφόμενες στους καταλόγους σύμφωνα με τους υγειονομικούς κανόνες. Σε κάθε περίπτωση η μέθοδος κλειστής αποθήκης για να είναι ασφαλής, πρέπει να περιλαμβάνει όλη τη ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στη χρήση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις από 30/12/2021 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000), της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, προκύπτει ότι διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/23-7-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2015, βάσει βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας (υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, ψησταριά) ανήλθαν σε 101.442,29 €, το κόστος πωληθέντων σε 94.248,90€, οι δαπάνες στο ποσό των 60.119,04€ και οι ζημίες του έτους αυτού σε 52.925,65€. Αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2016, τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ανήλθαν σε 109.139,15 €, το κόστος πωληθέντων σε 105.158,34€, οι δαπάνες στο ποσό των 68.688,73€ και οι ζημίες του έτους αυτού σε 64.707,92€. Ενόψει των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει ότι το περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης επί του κόστους πωλήσεων για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 ήταν σε ποσοστό 7,63% και 3,79%, αντίστοιχα.

Περαιτέρω, κατά την ελεγκτική επαλήθευση της παρ. 4 του άρθρου 3 της προαναφερθείσας απόφασης διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης σε επιλεχθέντα είδη και αξιοποιήθηκαν τα δεδομένα προηγούμενων ελέγχων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), καθώς και πληροφορίες από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η μη έκδοση στοιχείου πώλησης αποκρυβείσας

καθαρής αξίας ύψους 27,72€ για το φορολογικό έτος 2015 και ύψους 160,19€ για το φορολογικό έτος 2016.

Ακολούθως, πέραν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει των γενικών διατάξεων του ν. 4172/2013, διενεργήθηκε και έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθόσον ο προσφεύγων δηλώνει εισόδημα το οποίο δε δύναται να καλύψει τις πραγματικές οικογενειακές του δαπάνες. Από τις με αριθ./15-06-2016 και/23-05-2017 υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του, τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2015 και 2016 , προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα :

	Φορολογικό έτος			
	2015		2016	
Προέλευση εισοδήματος	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου
Ακίνητη περιουσία	1.675,46	-	1.675,57	
Τόκοι-μερίσματα-δικαιώματα	2.073,00	-	3.768,15	
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	3.748,46	-	5.443,72	
Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων	7.796,65	9.169,55	7.789,52	7.789,51

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι συντρέχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, ψησταριά, με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, της αρχής των αναλογιών. Ειδικότερα ο έλεγχος εξέτασε: α) τα πραγματικά δεδομένα της προσφεύγουσας επιχείρησης σε συνδυασμό με τις εγκυκλίους Ε. 2016/2020, Ε.2015/2020, β) τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από την ίδια την επιχείρηση ή και από τρίτες πηγές (πχ. Τιμοκαταλόγους, τιμολόγια προμηθευτών), γ) τα όρια των υγειονομικών διατάξεων –ενημέρωση επαγγελματικού και βιοτεχνικού επιμελητηρίου Ροδόπης για την αγορανομική διάταξη 7/2009 άρθρο 153). Επίσης, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις ποσότητες μερίδων, όπως ο ίδιος ο ελεγχόμενος τις προσδιόρισε κατά την επίσκεψη του ελέγχου στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης στις 11/11/2021.

Ακολούθως, ο έλεγχος, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων, κλπ), προσδιόρισε το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους έξι (6) ειδών – εμπορευμάτων, τα οποία, σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς για τον μήνα Αύγουστο, αποτελούν συχνότερα αντικείμενο συναλλαγής στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Επιπλέον ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη μέγιστη τιμή αγοράς των εμπορευμάτων (στα ψάρια, στα ποτά , στα μαλάκια, στα ορεκτικά), προσδιόρισε τον συντελεστή

περιθωρίου μικτού κέρδους, ανά φορολογικό έτος, μετά τη στάθμιση της συμμετοχής των επιλεχθέντων ειδών στις αγορές, ήτοι, στο ποσοστό 152,60% επί του κόστους πωληθέντων, για το φορολογικό έτος 2015 και στο ποσοστό 201,68% επί του κόστους πωληθέντων για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές προέκυψαν με βάση τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, δεν άσκησαν καμία επιρροή ως προς τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, καθόσον τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και κατ' επέκταση η αποκρυβείσα ύλη, προσδιορίστηκε με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, της αρχής των αναλογιών. Ως εκ τούτου οποιοδήποτε ζήτημα εγείρεται από τον προσφεύγοντα, ως προς την αξιοπιστία της μεθόδου της κλειστής αποθήκης, αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, δεν υπολόγισε ποσοστό φύρας, η οποία ανέρχεται σε ποσοστό 25%-30%, επί των αγορών, ενώ έλαβε ένα πολύ μικρό δείγμα για την εξαγωγή αξιόπιστης αναλογίας, το οποίο δεν είναι αντιπροσωπευτικό.

Επειδή, από την εξέταση του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με ημερομηνία έναρξης 20/01/1998 και με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών γευμάτων που παρέχονται από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα.

Επειδή, με βάση τις από 30/12/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, η φορολογική αρχή, κατά την εφαρμογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ήτοι, της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, υπολόγισε φύρα για την κατηγορία των κατεψυγμένων προϊόντων της τάξεως του 20% και για την μη αποφλοιωμένη πατάτα, φύρα της τάξεως του 30%, ενώ για τα φρέσκα ψάρια δεν υπολόγισε καθόλου φύρα.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τους ειδικότερους παράγοντες που υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία, από το στάδιο της αγοράς των προϊόντων, μέχρι το στάδιο του σερβιρίσματος, (αγορά με πάγο, καθαρισμός, ψήσιμο / τηγάνισμα ανά περίπτωση), για τις κατηγορίες των φρέσκων ψαριών, ορεκτικών και της σαλάτας, κρίνεται ότι προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα για τον προσδιορισμό της μέσης τιμής του κόστους αγοράς των κατηγοριών αυτών, πρέπει να υπολογιστεί φύρα της τάξεως 30%. Ειδικότερα, για τις αλοιφές, λαμβάνεται υπόψη ότι μέρος της ποσότητας του αγορασθέντος είδους, συμπληρώνει άλλα κύρια πιάτα ψαριών

ή λαχανικών και δεν πωλείται σε μερίδες αυτούσιες, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός, ότι έχει ληφθεί πολύ μικρό δείγμα με συνέπεια να μην εξαγεται αξιόπιστη αναλογία, κρίνεται αβάσιμος διότι, ο προσφεύγων δεν προσδιορίζει κάποιο διαφορετικό δείγμα, βάσει του οποίου να προκύπτει έτερος συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, η τιμή αγοράς ανά μερίδα προϊόντος, το περιθώριο μικτού κέρδους και περαιτέρω τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, για τα φορολογικά έτη, 2015 και 2016 θα επαναπροσδιοριστούν, ως κάτωθι :

Για το φορολογικό έτος 2015

Προσδιορισμός τιμής αγοράς μερίδας φρέσκων ψαριών μετά την αφαίρεση φύρας

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΓΡΑΜΜ - ΜΕΡΙΔΑ (Α)	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΥΓΟΥΣ ΤΟΥ 2015 (Β)	ΠΟΣ/ΣΤΟ ΦΥΡΑΣ (Γ)	ΤΙΜΗ ΓΡ/ΡΙΟΥ (Δ)= [(ΒΧ1000)/700]/1000	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ (Ε)=(Δ) Χ (Α)
1	ΓΑΡΙΔΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ	350	25,00	30%	0,035714	12,5
2	ΜΥΔΙΑ ΑΧΝΙΣΤΑ	400	7,00	30%	0,01	4,00
3	ΜΠΑΡΜΠΟΥΝΙΑ	400	20,00	30%	0,028571	11,43
4	ΦΑΓΚΡΙ	1200	25,00	30%	0,035714	42,86
5	ΓΑΥΡΟΣ	400	5,00	30%	0,007143	2,86
6	ΚΕΦΑΛΙ	1300	10,00	30%	0,014286	18,57

Προσδιορισμός περιθωρίου μικτού κέρδους της κατηγορίας φρέσκων ψαριών

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (Α)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (Β)	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ (Γ)	ΠΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (Δ)=Γ/Α Χ 100
1	ΓΑΡΙΔΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ	12,50	12,90	0,40	3,20

2	ΜΥΔΙΑ ΑΧΝΙΣΤΑ	4,00	4,84	0,84	21,00
3	ΜΠΑΡΜΠΟΥΝΙΑ	11,43	19,35	7,92	69,31
4	ΦΑΓΚΡΙ	42,86	48,39	5,53	12,91
5	ΓΑΥΡΟΣ	2,86	5,65	2,79	97,75
6	ΚΕΦΑΛΙ	18,57	20,97	2,40	12,92
				Σύνολο	217,09
				Μέσος όρος	36,18

Προσδιορισμός τιμής αγοράς μερίδας ορεκτικών μετά την αφαίρεση φύρας

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΓΡΑΜ.ΜΕΡΙΔΑΣ	ΤΙΜ.ΑΓΟΡΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜ. ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2015	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΓΡΑΜ/ΡΙΟΥ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ
1	ΚΟΛΟΚΥΘΑΚΙΑ	500	1,00	30%	0,001428	0,71
2	ΠΑΤΑΤΕΣ	500	0,70	-	0,0007	0,35
3	ΜΕΛΙΤΖΑΝΕΣ	500	0,80	30%	0,001142	0,57
4	ΨΩΜΙ	-	0,65	-		0,65

Προσδιορισμός περιθωρίου μικτού κέρδους της κατηγορίας ορεκτικών

A/A	ΠΡΟΪΟΝ (Α)	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (Β)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (Γ)	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ (Δ)	ΠΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (Ε)=Δ/Β Χ 100
1	ΚΟΛΟΚΥΘΑΚΙΑ	0,71	2,42	1,71	240,84
2	ΠΑΤΑΤΕΣ	0,35	2,42	2,07	591,43
3	ΜΕΛΙΤΖΑΝΕΣ	0,57	2,42	1,85	324,56
4	ΨΩΜΙ	0,65	0,81	0,16	24,62
				Σύνολο	1181,45
				Μ.Ο.	295,36

Προσδιορισμός τιμής αγοράς μερίδας σαλάτας μετά την αφαίρεση φύρας

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΓΡΑΜ.ΜΕΡ	ΤΙΜ.ΑΓΟΡΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜ. ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2015	ΠΟΣ. ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΓΡΑΜ/ΡΙΟΥ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ
1	ΤΑΡΑΜΟΣΑΛΑΤΑ	300	2,84	30%	0,004057	1,22

2	ΝΤΟΜΑΤΑ	250	0,6	30%	0,000857	0,21
3	ΑΓΓΟΥΡΙΑ	250	0,6	30%	0,000857	0,21
4	ΡΟΚΑ	250	0,65	30%	0,000929	0,23
5	ΜΑΡΟΥΛΙ	250	1	30%	0,001429	0,36
6	ΛΑΧΑΝΟ	300	0,45	30%	0,000643	0,19
7	ΚΑΡΟΤΟ	300	0,85	30%	0,001214	0,36

Προσδιορισμός περιθωρίου μικτού κέρδους της κατηγορίας σαλάτας

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ ΕΠΙ 100
1	ΤΑΡΑΜΟΣΑΛΑΤΑ	1,22	2,42	1,20	98,36
2	ΝΤΟΜΑΤΑ	0,21	1,21	1,00	476,19
3	ΑΓΓΟΥΡΙΑ	0,21	1,21	1,00	476,19
4	ΡΟΚΑ	0,23	1,21	0,98	426,08
5	ΜΑΡΟΥΛΙ	0,36	1,21	0,85	236,11
6	ΛΑΧΑΝΟ	0,19	1,21	1,02	536,84
7	ΚΑΡΟΤΟ	0,36	1,21	0,85	236,11
				Σύνολο	2485,88
				Μ.Ο.	355,12

Τελικός πίνακας διαμόρφωσης Σ.Μ.Κ. για το φορολογικό έτος 2015

A/A	ΣΕΡΒΙΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΙΔΗ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΜΗΝΙΑΙΩΝ ΑΓΟΡΩΝ	ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΚ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ = ΜΚ/ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ Χ 100	ΣΤΑΘΜΙΣΗ ΠΕΡ. ΜΙΚ.ΚΕΡΔΟΥΣ = ΠΕΡΙΘ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ Χ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΒΑΡ. ΣΤΟ ΜΚ
1	ΦΡΕΣΚΑ ΨΑΡΙΑ ΚΑΙ ΜΥΔΙΑ	21,49%	36,18	7,77
2	ΜΑΛΑΚΙΑ ΚΑΤ/ΝΑ (καλαμαράκια, χταπόδι)	31,09%	29,13	9,06

3	ΠΟΤΑ	17,33%	151,30	26,22
4	ΟΡΕΚΤΙΚΑ	10,00%	295,36	29,53
5	ΣΑΛΑΤΕΣ	13,88%	355,12	49,29
6	ΚΑΠΝΙΣΤΑ ΨΑΡΙΑ	2,00%	15,21	0,30
7	ΚΡΕΑΣ	1,56%		
8	ΕΠΙΔΟΡΠΙΑ	2,65%		
	ΣΥΝΟΛΟ	100,00%		
	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015			122,17

Συνεπώς για το φορολογικό έτος 2015 :

- Το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων, διαμορφώνεται σε ποσοστό 122,17%. Αναλογία % περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων : 1,2217

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Συνολικό κόστος πωληθέντων χ (1 + 1,2217) = 94.248,90 χ 2,2217 = 209.392,78

Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης	209.392,78
Μείον δηλωθέντα έσοδα	101.442,29
Διαφορά εσόδων	107.950,49

Προσδιορισμός αποτελεσμάτων φορολογικού έτους 2015

Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης	209.392,78
Κόστος πωληθέντων	94.248,90
Μικτό κέρδος	115.143,88
Συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους	122,17%
Συνολικές δαπάνες	60.119,04
Καθαρά κέρδη	55.024,84
Αναμόρφωση αποτελεσμάτων / λογιστικές	680,00

διαφορές	
Καθαρά κέρδη μετά την αναμόρφωση	55.704,84

Για το φορολογικό έτος 2016

Προσδιορισμός τιμής αγοράς μερίδας φρέσκων ψαριών μετά την αφαίρεση φύρας

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΓΡΑΜΜ - ΜΕΡΙΔΑ (Α)	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2016 (Β)	ΠΟΣ/ΣΤΟ ΦΥΡΑΣ (Γ)	ΤΙΜΗ ΓΡ/ΡΙΟΥ (Δ)=(ΒΧ1000/700)/1000	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ (Ε)=(Δ)Χ(Α)
1	ΦΑΓΚΡΙ	1200	13,00	30%	0,018571	22,29
2	ΓΑΥΡΟΣ	450	3,70	30%	0,005286	2,38
3	ΒΑΤΟΣ	450	11,00	30%	0,015714	7,07

Προσδιορισμός περιθωρίου μικτού κέρδους της κατηγορίας φρέσκων ψαριών

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (Α)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (Β)	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ (Γ)	ΠΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (Δ)=(Γ/Α)Χ 100
1	ΦΑΓΚΡΙ	22,29	48,39	26,10	117,09
2	ΓΑΥΡΟΣ	2,38	5,65	3,27	137,39
3	ΒΑΤΟΣ	7,07	9,68	2,61	36,92
				Σύνολο	291,40
				Μ.Ο.	97,13

Προσδιορισμός τιμής αγοράς μερίδας ορεκτικών μετά την αφαίρεση φύρας

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΓΡ.ΜΕΡ/ΔΑΣ (Α)	ΤΙΜ.ΑΓΟΡΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜ. ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2016 (Β)	ΠΟΣ/ΣΤΟ ΦΥΡΑΣ (Γ)	ΤΙΜΗ ΓΡΑΜ/ΡΙΟΥ (Δ)=[(Β*1000/700)/1000]	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ (Ε)=Δ*Α
1	ΚΟΛΟΚΥΘΑΚΙ	500	0,85	30%	0,001214	0,61
2	ΠΑΤΑΤΕΣ	500	0,70	-	0,0007	0,35
3	ΜΕΛΙΤΖΑΝΕΣ	500	0,70	30%	0,001	0,50
4	ΨΩΜΙ	-	0,30	-	0,0009	0,65

Προσδιορισμός περιθωρίου μικτού κέρδους της κατηγορίας ορεκτικών

A/A	ΠΡΟΪΟΝ (Α)	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (Β)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (Γ)	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ (Δ)	ΠΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (Ε)=Δ/Β Χ 100
1	ΚΟΛΟΚΥΘΑΚΙΑ	0,61	2,42	1,81	296,72
2	ΠΑΤΑΤΕΣ	0,35	2,42	2,07	591,43
3	ΜΕΛΙΤΖΑΝΕΣ	0,50	2,42	1,92	384
4	ΨΩΜΙ	0,65	0,81	0,16	24,62
				Σύνολο	1.296,77
				Μ.Ο.	324,19

Προσδιορισμός τιμής αγοράς μερίδας σαλάτας μετά την αφαίρεση φύρας

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΓΡΑΜ.ΜΕΡ	ΤΙΜ.ΑΓΟΡΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜ. ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2016	ΠΟΣ. ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΓΡΑΜ/ΡΙΟΥ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ
1	ΤΑΡΑΜΟΣΑΛΑΤΑ	300	2,84	30%	0,004057	1,21
2	ΝΤΟΜΑΤΑ	250	1,45	30%	0,002071	0,52
3	ΑΓΓΟΥΡΙΑ	250	0,45	30%	0,000643	0,16
4	ΡΟΚΑ	250	0,65	30%	0,000929	0,23
5	ΜΑΡΟΥΛΙ	250	1,00	30%	0,001429	0,36
6	ΛΑΧΑΝΟ	300	0,45	30%	0,000643	0,19
7	ΚΑΡΟΤΟ	300	0,85	30%	0,001214	0,36

Προσδιορισμός περιθωρίου μικτού κέρδους της κατηγορίας σαλάτας

A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ ΕΠΙ 100
1	ΤΑΡΑΜΟΣΑΛΑΤΑ	1,21	2,42	1,21	100,00
2	ΝΤΟΜΑΤΑ	0,52	1,21	0,69	132,69
3	ΑΓΓΟΥΡΙΑ	0,16	1,21	1,05	656,25
4	ΡΟΚΑ	0,23	1,21	0,98	426,08
5	ΜΑΡΟΥΛΙ	0,36	1,21	0,85	236,11
6	ΛΑΧΑΝΟ	0,19	1,21	1,02	536,84

7	ΚΑΡΟΤΟ	0,36	1,21	0,85	236,11
				Σύνολο	2.324,08
				Μ.Ο.	332,01

Τελικός πίνακας διαμόρφωσης Σ.Μ.Κ. για το φορολογικό έτος 2016

A/A	ΣΕΡΒΙΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΙΔΗ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΜΗΝΙΑΙΩΝ ΑΓΟΡΩΝ	ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΚ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ = ΜΚ/ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ Χ 100	ΣΤΑΘΜΙΣΗ ΜΙΚ.ΚΕΡΔΟΥΣ = ΠΕΡΙΘ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ Χ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΒΑΡ. ΣΤΟ ΜΚ
1	ΦΡΕΣΚΑ ΨΑΡΙΑ	27,58%	97,13	26,79
2	ΚΑΠΝΙΣΤΑ ΨΑΡΙΑ	2,53%	17,70	0,44
3	ΜΑΛΑΚΙΑ ΚΑΤ/ΝΑ(καλαμάρι, χταπόδι)	15,00%	92,17	13,83
4	ΠΟΤΑ	21,00%	144,58	30,36
5	ΟΡΕΚΤΙΚΑ	14,00%	324,19	45,39
6	ΣΑΛΑΤΕΣ	15,02%	332,01	49,87
7	ΚΡΕΑΣ	3,19%		
8	ΕΠΙΔΟΡΠΙΑ	1,68%		
	ΣΥΝΟΛΟ	100,00%		
	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016			166,68

Συνεπώς για το φορολογικό έτος 2016 :

- Το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων διαμορφώνεται σε ποσοστό 166,68%. Αναλογία % περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων : 1,6668

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Συνολικό κόστος πωληθέντων χ $(1 + 1,6668) = 105.158,34 \chi 2,6668 = 280.436,26$

Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης	280.436,26
Μείον δηλωθέντα έσοδα	109.139,15
Διαφορά εσόδων	171.297,11

Προσδιορισμός αποτελέσματος φορολογικού έτους 2016

Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης	280.436,26
Κόστος πωληθέντων	105.158,34
Μικτό κέρδος	175.277,92
Συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους	166,68
Συνολικές δαπάνες	68.688,73
Καθαρά κέρδη	106.589,19
Αναμόρφωση αποτελεσμάτων / λογιστικές διαφορές	2.190,00
Καθαρά κέρδη μετά την αναμόρφωση	108.779,19

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός .

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό:

Επειδή, με την **Α 1008/20-01-2020 (Β΄88)** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: **Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#).**

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής,

λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.[...] **Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού** Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, ακολούθως, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών
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. ...»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 48 του Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν

υποβάλει δήλωση...3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα 11 υπόψη του στοιχείου και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτό. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος ...»

Επειδή, ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι ακυρωτές, διότι αυτές εδράζονται σε έκθεση ελέγχου, η οποία δεν περιέχει αυτοτελή προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών των συγκεκριμένων φορολογικών περιόδων, αλλά λαμβάνει ως φορολογητέες εκροές τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προέκυψαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι, από τις ανωτέρω συνδυαστικές διατάξεις, προκύπτει με σαφήνεια, ότι εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, λαμβάνονται υπόψη και για τον προσδιορισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), και η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου συντελεστή Φ.Π.Α.. Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή συνέταξε την από 30/12/2021 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό :

Επειδή, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, το εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται *έμμεσα*, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής του κατάστασης, αξιοποιώντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, εκτός των δηλώσεων που υποβάλει ο φορολογούμενος και των λογιστικών αρχείων που υποχρεούται να τηρεί, καθώς και πληροφορίες που προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση και συμβάλλουν στη διαμόρφωση αξιόπιστων αναλογιών.

Επειδή, στο άρθρο 7 της Πολ. 1008/2020 προβλέπεται ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται με τις μεθόδους της αρχής των αναλογιών και της τιμής προς τον όγκο συναλλαγών, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προσδιόρισε αποκρυβείσα ύλη για το φορολογικό έτος 2015, στο ύψος 136.630,43€ και για το φορολογικό έτος 2016 στο ύψος των 208.102,53€, με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Δεδομένου ότι, η επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 αφορά παραβάσεις μέχρι 17-10-2015, η φορολογική αρχή επιμέρισε την ως άνω αποκρυβείσα ύλη ανά μήνα και προσδιόρισε ότι στη χρονική περίοδο από 1/1/2015 ως 16/10/2015 αυτή ανέρχεται σε 113.858,70€ $[(136630,43/12) \times 10 \text{ μήνες}]$, επί της οποίας επέβαλε το προβλεπόμενο πρόστιμο 25%, ήτοι, ποσό 28.464,67€.

Επειδή, η φορολογική αρχή επέβαλε το ως άνω πρόστιμο, με το αιτιολογικό ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, λαμβάνοντας ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης τη διαφορά μεταξύ των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων με τις έμμεσες τεχνικές και των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτές δηλώθηκαν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος, χωρίς να εξειδικεύει και να αιτιολογεί ειδικώς τις περιστάσεις των εν λόγω παραβάσεων (π.χ. αριθμός αποδείξεων, χρόνος έκδοσης αυτών, καταναλωθέντα είδη κ.λ.π.) καθιστώντας με αυτόν τον τρόπο την αποδοθείσα στον προσφεύγοντα παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ως ανααιτιολόγητη (ΣτΕ 4048/2014).

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣτΕ 3261-3262/1994 τμήμα Β', αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, εξάλλου από τα άρθρα 28 του ν.4172/2013, 13 & 27 του ν. 4174/2013, καθώς και από τις 2015/2020 & 2016/2020 και Α. 1008/2020 εγκυκλίου διαταγές του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου σε περίπτωση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, που επιτάσσει τη ρύθμιση των ουσιαστών στοιχείων του φόρου με νόμο, η ερμηνεία των σχετικών ρυθμίσεων πρέπει να γίνεται με βάση το «γράμμα» της διάταξης. Για το λόγο αυτό η νομολογία, παγίως, δέχεται ότι οι διατάξεις που επιβάλλουν φορολογικά βάρη πρέπει να ερμηνεύονται στενά.(ΣτΕ 3587/2001, 1774/2010).

Κατόπιν των ανωτέρω, το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την υπ'αριθμ./30-12-2021 πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό :

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015** ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:[...] στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση», ενώ στην παρ. 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170)».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013**, όπως τέθηκε σε ισχύ με την παρ. 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα

[...].

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό

πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι από το φορολογικό έτος 2014 έως και σήμερα η παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ επέσυρε δύο κυρώσεις, εκ των οποίων η μία είναι ευμενέστερη για τον εκάστοτε φορολογούμενο. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 7 Ν. 4337/2015, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2014 έως και 17-10-2015 (έναρξη ισχύος του), για την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων προβλεπόταν κύρωση ποσού ίσου με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυσταλλώσεως (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση, χωρίς να γίνεται διάκριση αν αυτή επιβαρύνεται ή όχι με Φ.Π.Α. Ωστόσο, για το διάστημα μετά την 17-10-2015, η παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων τιμωρείται αφενός με τις κυρώσεις του άρθρου 58Α Ν. 4174/2013, αν αφορά πράξεις οι οποίες επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., και αφετέρου-μεταξύ άλλων- με την κύρωση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε και 2 περ. η Ν. 4174/2013, αν αφορά πράξεις οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σύμφωνα με την οποία, για την εν λόγω παράβαση, επιβάλλεται στους υπεύθυνους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος πρόστιμο 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο. Συνεπώς, ο προσφεύγων επικαλείται, ότι για την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων υπήρξαν δύο διαδοχικές συγκρίσιμες κυρώσεις, προβλεπόμενες εντός ενός ουσιαστώ ομοίου κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, εκ των οποίων η τελευταία είναι προφανώς ευμενέστερη για το φορολογούμενο και θα πρέπει να εφαρμόζεται αντί της πρώτης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή, για την με αριθ./30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 (3^η προσβαλλόμενη πράξη), κατ εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, περί σώρευσης προστίμων, αφαίρεσε από το πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 (πρόστιμο λόγω ανακριβούς δήλωσης) ύψους 15.374,75€ (30.749,50 x 50%), το πρόστιμο της παρ. 1 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου (πρόστιμο λόγω μη έκδοσης), ύψους 2.618,75€ και κατ' επέκταση, το επιβληθέν πρόστιμο περιορίστηκε στο ύψος των 12.756,00€ (15.374,75 -2.618,75). Ως εκ τούτου το πρόστιμο το οποίο επιβλήθηκε με την αριθ./30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 17/10/2015-31/12/2015, θα πρέπει να διατηρηθεί ως έχει, διότι σε διαφορετική περίπτωση το επιβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, με την αριθ. .../30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, θα ανέρχονταν, στο ύψος των 15.374,75€ (30.749,50 x 50%).

Περαιτέρω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι κατ' εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης θα έπρεπε να επιβληθεί το πρόστιμο της περίπτωσης ιε' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ήτοι, πρόστιμο 500,00€, αβασίμως προβάλλεται, διότι η διάταξη της περίπτωσης ιε' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, δεν είναι συγκρίσιμη με εκείνη της περίπτωσης στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λαμβανομένου υπόψη ότι αφορά διαφορετική παράβαση (μη έκδοση στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ) για την οποία προβλέπεται διαφορετική διοικητική κύρωση ύψους 500€ ή 1.000€, ανά περίπτωση.

Επειδή, οποιοσδήποτε άλλος ισχυρισμός, κατά της με αριθ./30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (5^η πράξης), δεν εξετάζεται, καθόσον, σύμφωνα με τα όσα αναπτύχθηκαν στους προηγούμενους ισχυρισμούς, η ως άνω πράξη ακυρώνεται από την Υπηρεσία μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **31/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του - **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αρ./30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015

Ανάλυση	Εκκαθάριση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	10.725,65	88.133,24	59.453,30	48.727,65
Φόρος κλίμακας	2.309,32	24.842,23	15.377,85	13.068,53
Φόρος που παρακρατήθηκε	617,22	617,22	617,22	0,00
Κύριος φόρος	1.692,10	24.225,01	14.760,63	13.068,53
Προκαταβολή φόρου	1.342,66	1.342,66	1.342,66	0,00
Συνολικό ποσό φόρου	3.034,76	25.567,67	16.103,29	13.068,53

Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	-	11.266,46	6.534,27	6.534,27
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	90,51	3.525,33	2.378,13	2.287,62
Τέλος επιτηδεύματος	-	650,00	-	-
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.355,90	1.355,90	1.355,90	0,00
Φόρος της συζύγου	352,90	352,90	352,90	0,00
Συνολικό ποσό φόρου	4.834,07	42.365,36	26.724,49	21.890,42

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

Επί της υπ' αρ./30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

Ανάλυση	Εκκαθάριση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	5.443,72	151.028,33	114.222,91	108.779,19
Φόρος κλίμακας	816,56	59.329,63	42.767,18	41.950,62
Φόρος που παρακρατήθηκε	1.907,89	1.907,89	1.907,89	0,00
Κύριος φόρος	-1.091,33	57.421,74	40.859,29	41.950,62
Προκαταβολή φόρου	-	-	-	
Συνολικό ποσό	-1.091,33	57.421,74	40.859,29	41.950,62

φόρου				
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		29.256,54	20.975,31	20.975,31
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		10.943,55	7.631,06	7.631,06
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	-	-
Συνολικό ποσό φόρου	-1.091,33	98.271,83	69.465,66	

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

Επί της υπ' αρ./30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	102.049,26	238.679,69	209.392,78	107.950,49
Αξία φορολογητέων εισροών	109.391,85	109.391,85	109.391,85	
Φόρος εκροών	18.199,16	49.624,16	43.027,77	24.828,61
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.874,66	18.874,66	18.874,66	
Πιστωτικό υπόλοιπο	675,50			675,50
Χρεωστικό υπόλοιπο		30.749,50	24.153,11	24.153,11
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		12.756,00	9.457,80	9.457,80
Σύνολο φόρου για καταβολή		43.505,50	33.610,91	33.610,91
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	675,50			675,50

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

Επί της υπ' αρ./30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	109.684,97	317.787,50	280.436,26	171.297,11
Αξία φορολογητέων εισροών	137.253,57	137.253,57	137.253,57	
Φόρος εκροών	25.835,95	75.780,55	66.947,25	41.111,30
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.988,84	25.313,34	25.313,34	675,50
Πιστωτικό υπόλοιπο	152,89			152,89
Χρεωστικό υπόλοιπο		50.467,21	41.633,91	41.786,80
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		357,11	-	
Σύνολο φόρου για καταβολή		50.824,32	41.633,91	41.786,80
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	152,89			152,89

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

Επί της υπ' αρ./30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 &5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο της περ. στ' του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	28.464,67	0,00

Επί της υπ' αρ./30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.618,75	2.618,75

Επί της υπ' αρ./30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016

Συνολικό πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	26.619,77	26.619,77

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.