



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/01/2023

Αριθμός απόφασης: 46

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604520

**Email** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Έχοντας υπ' όψιν:**

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

**2.** Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή καθώς και το με αριθ. ....συμπληρωματικό υπόμνημα του ..... **ΑΦΜ** ..... κατοίκου ....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΨΗΤΟΠΩΛΕΙΑ, ΣΟΥΒΛΑΤΖΙΔΙΚΑ ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΑΤΟΣ» και έδρα επί της οδού ....., κατά:

- Της με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών,

- Της με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών,
  - Της με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- Με τη με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου 56.658,32 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 12.477,77 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 28.329,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 97.465,25 ευρώ.

- Με τη με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου 2.909,07 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 90,29 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.454,54 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.453,90 ευρώ.

- Με τη με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου 34.775.81 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ ποσού 17.387,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 52.163,72 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου βάσει των από .....εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει της με αριθμ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, βάσει της με αριθμ. πρωτ. ....Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Περαιτέρω, έπειτα από ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης και των δηλωθέντων εισοδημάτων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, για τη χρήση 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης του ελεγχόμενου, συνεπώς το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορισθεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Κατόπιν τούτων και ύστερα από εισήγηση του ελέγχου και έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιλέχθηκε να εφαρμοστεί η μέθοδος της αρχής των αναλογιών (περ. α' άρθ. 27 ν.4174/2013).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

#### Φορολογικό έτος 2018:

##### Φορολογία εισοδήματος:

- Διαπιστώθηκε η μη ορθή έκπτωση δαπανών, που αφορούν συναλλαγές για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, συνολικής καθαρής αξίας **17.171,01 ευρώ** (περ. β' άρθ. 23 ν. 4172/2013).
- Κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ανήλθαν σε 353.366,61 ευρώ, ήτοι διαπιστώθηκε διαφορά ακαθαρίστων εσόδων ποσού **147.123,39 ευρώ**.

Συνεπώς τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για τη χρήση 2018 διαμορφώθηκαν ως εξής:

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                       | ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΕΛΕΓΧΟΥ           | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|-----------------------------------------------|------------|-------------------|-------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα                              | 206.243,22 | 353.366,61        | <b>147.123,39</b> |
| (Μείον) Κόστος Πωληθέντων                     | 191.430,45 | 191.430,45        |                   |
| (Μείον) Δαπάνες                               | 35.623,72  | 18.452,71         | <b>17.171,01</b>  |
| Καθαρά Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα | -20.810,95 | <b>143.483,45</b> | <b>164.294,40</b> |

και εν συνεχεία, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χρεωστική διαφορά κυρίου

φόρου 56.658,32 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 12.477,77 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 28.329,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 97.465,25 ευρώ.

#### **Φ.Π.Α**

Βάσει των ως άνω, για την ελεγχόμενη χρήση 2018 προέκυψε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε πωλήσεις ποσού 147.123,39 €, με αποτέλεσμα να μειωθεί ο αναλογούν φόρος εκροών καθώς και ο προς απόδοση Φ.Π.Α.

Προσδιορίσθηκε σε βάρος του, με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρεωστικό υπόλοιπο 34.775,81 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ ποσού 17.387,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 52.163,72 ευρώ.

#### **Φορολογικό έτος 2019:**

##### **Φορολογία εισοδήματος:**

Διαπιστώθηκε η μη ορθή έκπτωση δαπανών, που αφορούν συναλλαγές για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, συνολικής καθαρής αξίας **13.486,76 ευρώ**. (περ. β' άρθ. 23 ν. 4172/2013).

Συνεπώς τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για τη χρήση 2019 διαμορφώθηκαν ως εξής:

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                       | ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΔΙΑΦΟΡΑ   |
|-----------------------------------------------|------------|------------|-----------|
| Ακαθάριστα έσοδα                              | 293.971,37 | 293.971,37 |           |
| (Μείον) Κόστος Πωληθέντων                     | 198.030,22 | 198.030,22 |           |
| (Μείον) Δαπάνες                               | 116.849,35 | 103.380,59 | 13.486,76 |
| (πλέον) Μη εκπιπόμενες δαπάνες                | 23.300,00  | 23.300,00  |           |
| Καθαρά Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα | 2.391,80   | 15.860,56  | 13.468,76 |

και εν συνεχεία, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου 2.909,07 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 90,29 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ ποσού 1.454,54 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.453,90 ευρώ.

#### **Φ.Π.Α.**

Για την ελεγχόμενη χρήση 2019 δεν προέκυψαν διαφορές σχετικά με το Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των με αριθμό .....& .....προσβαλλόμενων πράξεων και την τροποποίηση της με αριθμό .....προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1. Έλλειψη αιτιολογίας των πράξεων, σύμφωνα και με τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου και συγκεκριμένα:**

«Η έκθεση ελέγχου βάσει της οποίας εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου είναι παντελώς αναιτιολόγητη. Συγκεκριμένα, εμπεριέχει 4 παραδοχές όλως αναπόδεικτες και έωλες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου έχει εκδοθεί έπειτα από έκθεση ελέγχου η οποία στερείται επαρκούς αιτιολογίας. Ειδικότερα, η έκθεση ελέγχου ΣΤΕΡΕΙΤΑΙ πλήρως σαφούς αιτιολογίας καθώς δεν καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου οργάνου, με τη χρήση των κατάλληλων διατυπώσεων επί τη βάση των κανόνων της νεοελληνικής γλώσσας σε επίπεδο γραμματικής και συντακτικού (λεκτική λειτουργία), αναφορικά με πλείστα ζητήματα τα οποία διαλαμβάνονται στον έλεγχο. Συγκεκριμένα, δεν καταγράφονται οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου οι οποίες οδήγησαν:

α) στον προσδιορισμό των ποσοστών φύρας των προϊόντων,  
β) στον προσδιορισμό της χρησιμοποιούμενης ποσότητας πατατών και πιτών σε άλλα προϊόντα καθώς και  
γ) στον προσδιορισμό των γραμμαρίων που αποτελούν την εκάστοτε μερίδα ή τη χρήση του προϊόντος (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά δεν καταγράφεται ο τρόπος με τον οποίο ο έλεγχος καταλήγει στο απαράδεκτο και αναληθές συμπέρασμα ότι σε κάθε «τυλιχτό» χρησιμοποιούνται 100 γρ. γύρου χοιρινού κ.ο.κ. – βλ σχετική ανάλυση κατωτέρω αναφορικά με εσφαλμένο υπολογισμό ποσοτήτων). Η αιτιολογία του επίδικου ελέγχου ΔΕΝ είναι ειδική καθώς είναι γενική και αόριστη, μη αναφερομένων όλων των στοιχείων αναφορικά με τη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη. Συγκεκριμένα, δεν αναφέρονται καν τα στοιχεία που οδήγησαν τον έλεγχο:

α) στον προσδιορισμό των ποσοστών φύρας των προϊόντων,  
β) στον προσδιορισμό της χρησιμοποιούμενης ποσότητας πατατών και πιτών σε άλλα προϊόντα καθώς και  
γ) στον προσδιορισμό των γραμμαρίων που αποτελούν την εκάστοτε μερίδα ή τη χρήση του προϊόντος ...

Η αιτιολογία του επίδικου ελέγχου και συνεπώς της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου ΔΕΝ είναι επαρκής....Συγκεκριμένα, καταλείπονται σοβαρά κενά και αμφιβολίες από τα στοιχεία που έχουν ληφθεί υπόψιν από τον έλεγχο και αφορούν:

α) στον προσδιορισμό των ποσοστών φύρας των προϊόντων,

β) .....

Σε αντίστοιχη περίπτωση, η ΔΕΔ με την υπ' αρ. 172/2022 απόφασή της ΔΕΔ (βλ. σχ. 1) έκρινε νομικά πλημμελείς τις πράξεις της φορολογικής αρχής.....»

## **2. Εσφαλμένος τρόπος υπολογισμού ποσοστού φυρών και συγκεκριμένα:**

- Φύρα 50% για τα παρασκευάσματα κρέατος, σύμφωνα με έκθεση ειδικού επιστήμονα:

Κατά το μαγείρεμα του νωπού κρέατος (βόειου, χοιρινού και κοτόπουλου) και των παρασκευασμάτων κρέατος υπάρχει σημαντική απώλεια βάρους η οποία οφείλεται στην τεχνική και το χρόνο ψησίματος αλλά και στη μέθοδο παρασκευής και συντήρησης του εκάστοτε προϊόντος. Σχετικά, δε, με το ποσοστό απώλειας βάρους του νωπού κρέατος, αναφέρομαι στο από ..... υπόμνημα του ....., το οποίο έχει επί λέξει ως εξής (βλ. σχ. 2).....:

- Κατανάλωση σκευασμάτων από το ίδιο το προσωπικό της επιχείρησης

## **3. Εσφαλμένες ποσότητες ανά προϊόν για τον προσδιορισμό τιμής κιλού και συγκεκριμένα:**

.....στην πραγματικότητα, οι ποσότητες των προϊόντων που πωλούνται από την επιχείρηση είναι οι εξής:

Γύρος χοιρινός και κοτόπουλο: 150 γραμμάρια ανά τυλιχτό αντί του εσφαλμένου 100 γραμμάρια ανά τυλιχτό

Καλαμάκι κοτόπουλο και χοιρινό: 120 - 130 γραμμάρια ανά τεμάχιο (μ.ο. 125 γρ.) αντί του εσφαλμένου 100 γραμμάρια

Πατάτες τηγανιτές: 300 γραμμάρια ανά μερίδα αντί του εσφαλμένου 250 γραμμάρια

.....εντός του καταλόγου αναφέρεται το συγκεκριμένο βάρος 120-130 γραμμαρίων, το οποίο έχουν τα καλαμάκια χοιρινό και κοτόπουλο που πωλεί η επιχείρηση. Είναι, επομένως, απολύτως σαφές και αποδεικνύεται περίτρανα ότι τα καλαμάκια της επιχείρησής μας έχουν μέσο όρο βάρους 125 γραμμάρια και όχι 100 γραμμάρια, όπως εσφαλμένως έχει υπολογίσει ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή πώλησης του προϊόντος ανά κιλό....»

## **4. Εσφαλμένη παραδοχή ποσοστού χρήσης πατατών και πιτών σε άλλα προϊόντα και συγκεκριμένα:**

Αναφορικά με τις πατάτες σύμφωνα με τους προσκομιζόμενους τιμοκαταλόγους σε φυλλάδια (βλ. σχ. 4α - 4β):

όλα μας τα προϊόντα συνοδεύονται από πατάτες (ακόμη και τα τεμάχια που αφορούν καλαμάκι χοιρινό και κοτόπουλο, οι μερίδες, οι σκεπαστές, οι φεγγαρόπιτες κ.λπ.), χρησιμοποιούνται πατάτες σε όλα τα τυλιχτά, σε αντίθεση με άλλα ψητοπωλεία τα οποία δεν χρησιμοποιούν πατάτες στα τυλιχτά.....

Συνεπώς, με τους πλέον μετριοπαθείς υπολογισμούς θα πρέπει να ληφθεί υπόψιν ότι τουλάχιστον το 70% από τις πατάτες χρησιμοποιείται για την παρασκευή άλλων προϊόντων και τιμολογείται σε άλλα προϊόντα....

Αντίστοιχα με τις πατάτες πρέπει να ληφθούν υπόψιν και για τις πίτες....

Δεδομένων των ανωτέρω, το ποσοστό προσαρμογής για τις πατάτες πρέπει βάσιμα και εύλογα να προσδιορισθεί στο 30% και για τις πίτες στο 20%».

**5. Πίνακες ορθών υπολογισμών σύμφωνα με τα αληθή δεδομένα:**

Κατόπιν υπολογισμών η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται από τον ίδιο τον προσφεύγοντα σε 39.878,98 €.

**6. Εξόφληση τιμολογίων με μετρητά και συγκεκριμένα:**

«Ωστόσο, όπως έχει γίνει δεκτό από την ΔΕΔ με την υπ' αρ. 254/2022 απόφαση της ΔΕΔ (αρ. σχ. 5) «Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου (4172/2013), εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.»

Επομένως, δυνάμει της ανωτέρω κρίσης της ΔΕΔ αποδεικνύεται ότι μόνο η μη εξόφληση των δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως έχει δεχθεί εσφαλμένα ο έλεγχος και στην προκειμένη περίπτωση, ΔΕ ΣΥΝΙΣΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ και δεν τυγχάνει εφαρμογής το αρ. 28 του ν. 4172/2013.....

Σε κάθε περίπτωση, έχουν προσκομισθεί ενώπιον της Υπηρεσίας Σας οι σχετικές αποδείξεις είσπραξης των εν λόγω ποσών, η εξόφληση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί με μετρητά, γεγονός που συνιστά το πραγματικό γεγονός το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου...»

**7. Ορθός υπολογισμός αναλογούντος ΦΠΑ και συγκεκριμένα:**

Δυνάμει των ανωτέρω και σύμφωνα με τους νέους ορθούς υπολογισμούς που αναλύθηκαν ως άνω, θα πρέπει να επαναυπολογισθεί και ο αναλογούν Φ.Π.Α. της φορολογητέας ύλης για τα φορ. έτη 2018 και 2019.....και βάσει του με αριθ. ....συμπληρωματικού υπομνήματος: με αριθ. ....συμπληρωματικό υπόμνημα

**8. Λανθασμένοι υπολογισμοί σχετικά με τον υπολογισμό της τιμής πώλησης της πίτας με γύρο.**

**9. Δεν έχουν ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων τα λοιπά συνοδευτικά (τζατζίκι, ντομάτες, κρεμμύδια, σάλτσες, λαδόκολα περιτυλίγματος, χαρτοπετσέτες, υλικά συσκευασίας, , κτλ)**

Με την παρούσα δε, προσκομίζονται τα κάτωθι:

- Η 172/2022 απόφαση της ΔΕΔ (ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», σχ. 1)
- Το από ..... υπόμνημα του ..... (σχ. 2)
- πίνακας προσωπικού για το έτος 2018 (σχ. 3)
- τιμοκατάλογοι καταστήματος για τα έτη 2018 – 2019 (σχ. 4α- 4β)
- 254/2022 απόφαση της ΔΕΔ (ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», σχ. 5)

- Υπεύθυνη δήλωση αρ. 8 ν. 1599/1986 με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του φακέλου μου (σχ. 6).

Επειδή, στο **άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4172/2013**, ορίζεται:

*«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, στο **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται:

*«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.».*

Επειδή, με την **Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019)** Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο

11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

**Επειδή, στο εγκύκλιο Ε. 2015/2020, αναφέρονται τα εξής:**

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. ...

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....

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

**Επειδή, στην Απόφαση Α. 1008/2020, ορίζονται τα εξής:**

«...

**Άρθρο 2- Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013:**

### **2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

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

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο

εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου....

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

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

### **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 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, στην εγκύκλιο Ε. 2016/2020, ορίζονται τα εξής:**

«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).

**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. 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..»

**Επειδή, στην με Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 /2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», ορίζεται:**

#### **«Άρθρο 27**

**Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.**

**Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Ήδη εκδόθηκαν οι ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Φ.Ε.Κ.Β 478) και ΠΟΛ.1094/7.4.2014 (Φ.Ε.Κ. Β 961) αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε., περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού. Η εγκύκλιος διαταγή ΠΟΛ.1270/24.12.2013 θα εφαρμόζεται ανάλογα και για υποθέσεις που ελέγχονται με βάσει τις παραπάνω αποφάσεις.**

**Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται:**

**«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, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013, ορίζεται:**

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

**Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, ορίζεται:**

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,.....

**Επειδή εν προκειμένω, εφαρμόστηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογικού έτους 2018, κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων και συγκεκριμένα:**

Αναλύθηκαν 10 κατηγορίες φαγητού και 6 κατηγορίες ποτού, των οποίων η συμμετοχή στον κύκλο εργασιών της επιχείρησης ανέρχεται σε ποσοστό 90%. Δε συμπεριλήφθηκε στην ανάλυση η πώληση σαλτσών, σαλατών, λοιπών ορεκτικών (φέτα, τυροσαλάτα, τζατζίκι, ρώσικη

κλπ) και συνοδευτικών.

Εν συνεχεία προσδιορίσθηκε:

**1.** Το κόστος πωληθέντων για καθένα από τα επιλεγμένα είδη, βάσει του μαθηματικού τύπου:

Κόστος Πωληθέντων = (αρχικό απόθεμα περιόδου + αγορές περιόδου - τελικό απόθεμα περιόδου, σε αξία). Χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα από τα προσκομισθέντα τιμολόγια αγοράς καθώς και δεδομένα της Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (έντυπο Ε3). Επιπλέον, ελήφθη υπόψη το ποσοστό της φύρας για τις 10 κατηγορίες φαγητού, βάσει των θέσεων του ελεγχόμενου αλλά και της κοινής πρακτικής στις ομοειδείς επιχειρήσεις. Προέκυψε κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων ποσού 134.672,24 € και κόστος πωληθέντων βάσει ελέγχου, μετά τον υπολογισμό και της φύρας, ποσού 96.007,67 €.

Για τις τηγανητές πατάτες και τις πίτες, προκειμένου να μη γίνει διπλός υπολογισμός του κόστους πωληθέντων, δεδομένου ότι ένα σημαντικό τμήμα τους χρησιμοποιείται στην παρασκευή άλλων προϊόντων, ο έλεγχος έλαβε ως τελικό κόστος πωληθέντων για τα συγκεκριμένα προϊόντα το 51% του αρχικά υπολογισθέντος κόστους πωληθέντων, ήτοι το προσαρμοσμένο κόστος πωληθέντων για πατάτες και πίτες ανήλθε συνολικά σε 9.508,84 €.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κόστος πωληθέντων προσδιορίσθηκε με την εφαρμογή του ποσοστού φύρας ως εξής:

| ΠΡΟΙΟΝ              | ΑΓΟΡΕΣ            | % ΦΥΡΑΣ | ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ |
|---------------------|-------------------|---------|-------------------|
| ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ      | 29.610,36         | 35%     | 19.246,73         |
| ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ     | 21.596,90         | 40%     | 12.958,14         |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ  | 13.413,05         | 30%     | 9.389,14          |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ    | 16.231,16         | 30%     | 11.361,81         |
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ   | 15.974,94         | 30%     | 11.182,46         |
| ΠΙΤΕΣ               | 9.406,65          | 20%     | 7.525,32          |
| ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΨΗΤΟ      | 6.985,23          | 30%     | 4.889,66          |
| ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ           | 876,99            | 30%     | 613,89            |
| ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΛΑΙΜΟΣ     | 1.865,64          | 30%     | 1.305,95          |
| ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ           | 5.883,75          | 20%     | 4.707,00          |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330 ml   | 4.933,23          | 0%      | 4.933,23          |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 500 ml   | 1.836,00          | 0%      | 1.836,00          |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 1,5 l    | 3.002,40          | 0%      | 3.002,40          |
| ΜΠΥΡΑ 330 ml        | 683,10            | 0%      | 683,10            |
| ΜΠΥΡΑ 500 ml        | 1.873,64          | 0%      | 1.873,64          |
| ΜΠΟΥΚΑΛΙ ΝΕΡΟ 500ml | 499,20            | 0%      | 499,20            |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>       | <b>134.672,24</b> |         | <b>96.007,67</b>  |

Σχετικά με τις τηγανητές πατάτες και τις πίτες ένα σημαντικό τμήμα των πωληθέντων μονάδων της τάξεως του 40% χρησιμοποιείται στην παρασκευή και άλλων προϊόντων (π.χ πίτα γύρος χοιρινός, πίτα γύρος κοτόπουλο, στις μερίδες ως γαρνίρισμα). Προκειμένου να μη γίνει διπλός υπολογισμός του κόστους πωληθέντων των ανωτέρω προϊόντων, ο έλεγχος λαμβάνει ως τελικό κόστος πωληθέντων για τα συγκεκριμένα προϊόντα (τηγανητές πατάτες και πίτες) το 51% του κόστους πωληθέντων που έχει προκύψει μετά τον υπολογισμό της φύρας δηλαδή:

| ΠΡΟΙΟΝ            | ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ | % ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ | ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ |
|-------------------|-------------------|---------------|----------------------|
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ | 11.182,46         | 51%           | 5.682,92             |
| ΠΙΤΕΣ             | 7.525,32          | 51%           | 3.825,91             |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>     |                   |               | <b>9.508,84</b>      |

Το σύνολο των ανωτέρω αγορών υπολείπεται του συνόλου των δηλωθέντων αγορών κατά 56.758,21 ευρώ (191.430,45 -134.672,24). Το γεγονός αυτό οφείλεται σωρευτικά στους κάτωθι λόγους:

α) Δεν συμπεριλήφθηκαν λοιπά προϊόντα που προορίζονται για ορεκτικά και συνοδευτικά των γευμάτων (π.χ φέτα, τυροσαλάτα, τζατζίκι, ρώσικη, σαλάτες, ηλιέλαιο, κρασί) .

β) Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία αγοράς ομοειδών προϊόντων π.χ πίτες, αναψυκτικά, μπίρες στην χαμηλότερη αξία αγοράς.

Σύμφωνα με την Ε.2016/2020, για την ορθή και πραγματική επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτίμησε τις τεχνικές προδιαγραφές αλλά και στοιχεία που προέρχονται από τον ελεγχόμενο. Για αυτό το λόγο στις ανωτέρω υπολογισθείσες αξίες αγορών υπολογίσθηκε και ένα ποσοστό φύρας που προέρχεται από απώλεια προϊόντος κατά την παρασκευή και το ψήσιμο του και τυχόν απόρριψης του λόγω ακαταλληλότητας.

2. Η καθαρή μέση τιμή αγοράς για καθένα από τα επιλεγμένα είδη, βάσει του μαθηματικού τύπου: καθαρή μέση τιμή αγοράς = συνολική αγορασθείσα αξία / συνολική αγορασθείσα ποσότητα:

| ΠΡΟΙΟΝ                   | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΓΟΡΑΣΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ | ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ |
|--------------------------|---------------|-------------------------------|----------------------------|
| ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ (κιλά)    | 29.610,36     | 7.592,40                      | 3,90                       |
| ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ (κιλά)   | 21.596,90     | 5.837,00                      | 3,70                       |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ       | 13.413,05     | 3.832,30                      | 3,50                       |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ (κιλά)  | 16.231,16     | 3.688,90                      | 4,40                       |
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ (κιλά) | 15.974,94     | 18.362,00                     | 0,87                       |

|                        |          |            |       |
|------------------------|----------|------------|-------|
| ΠΙΤΕΣ (μονάδες)        | 9.406,65 | 132.488,00 | 0,071 |
| ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΨΗΤΟ (κιλά)  | 6.985,23 | 3.326,30   | 2,10  |
| ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ (κιλά)       | 876,99   | 230,79     | 3,80  |
| ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΛΑΙΜΟΣ (κιλά) | 1.865,64 | 533,04     | 3,50  |
| ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ (κιλά)       | 5.883,75 | 1.307,50   | 4,50  |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330 ml      | 4.933,23 | 9.673,00   | 0,51  |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 500 ml      | 1.836,00 | 2.550,00   | 0,72  |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 1,5 l       | 3.002,40 | 2.502,00   | 1,20  |
| ΜΠΥΡΑ 330 ml           | 683,10   | 1.518,00   | 0,45  |
| ΜΠΥΡΑ 500 ml           | 1.873,64 | 3.022,00   | 0,62  |
| ΜΠΟΥΚΑΛΙ ΝΕΡΟ 500ml    | 499,20   | 2.496,00   | 0,20  |

Για τον υπολογισμό της μέσης τιμής αγοράς για τις μπύρες/ αναψυκτικά 330ml και 500ml χρησιμοποιήθηκε η μικρότερη αξία αγοράς βάσει των τιμολογίων αγοράς.

**3. Η τιμή πώλησης ανά κιλό για τις επιλεγμένες κατηγορίες φαγητού.** Για τις ανάγκες του ελέγχου υπολογίστηκε η τιμή στο γύρο χοιρινό και στο γύρο κοτόπουλο με βάση την τιμή πώλησης της απλής πίτας με γύρο χοιρινό και γύρο κοτόπουλο αντίστοιχα βάσει τιμοκαταλόγου. Η ποσότητα του γύρου που περιλαμβάνεται σε κάθε τέτοια πώληση εκτιμήθηκε στα 100 γραμμάρια. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τις παρατηρήσεις του προσφεύγοντος σχετικά με τις ποσότητες που εμπεριέχονται στις μερίδες προϊόντων. Συγκεκριμένα, για το λουκάνικο σε 400 γραμμάρια/μερίδα, για τον χοιρινό λαιμό 450 γραμμάρια/μερίδα και για τα μπιφτέκια σε 400 γραμμάρια/μερίδα. Η τιμή πώλησης για τις μπύρες/αναψυκτικά ορίστηκε με βάση την κατώτερη τιμή πώλησης:

| ΠΡΟΙΟΝ                    | ΤΙΜΗ | ΤΙΜΗ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α | ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΚΙΛΟ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α |
|---------------------------|------|------------------|---------------------------|
| ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ (100γρ)    | 1,80 | 1,45             | 14,50                     |
| ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ (100γρ)   | 1,90 | 1,53             | 15,30                     |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ        | 1,30 | 1,05             | 10,50                     |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ (100γρ)  | 1,30 | 1,05             | 10,50                     |
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ (250γρ) | 1,70 | 1,37             | 5,48                      |
| ΠΙΤΕΣ (τεμάχια)           | 0,20 | 0,16             |                           |
| ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΨΗΤΟ (κιλό)     | 8,50 | 6,85             | 6,85                      |
| ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ (μερίδα των 400 | 6,00 | 4,83             | 12,08                     |
| ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΛΑΙΜΟΣ (μερίδα   | 5,80 | 4,68             | 9,40                      |
| ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ (μερίδα των 400 | 6,00 | 4,84             | 9,70                      |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330 ml         | 1,00 | 0,81             |                           |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 500 ml         | 1,40 | 1,13             |                           |

| ΠΡΟΙΟΝ              | ΤΙΜΗ | ΤΙΜΗ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α | ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΚΙΛΟ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α |
|---------------------|------|------------------|---------------------------|
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 1,5 l    | 2,40 | 1,94             |                           |
| ΜΠΥΡΑ 330 ml        | 1,50 | 1,21             |                           |
| ΜΠΥΡΑ 500 ml        | 2,00 | 1,61             |                           |
| ΜΠΟΥΚΑΛΙ ΝΕΡΟ 500ml | 0,90 | 0,73             |                           |

4. Το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους για κάθε μία κατηγορία φαγητού και ποτού, βάσει του μαθηματικού τύπου:  $\text{περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους} = (\text{τιμή πώλησης} - \text{τιμή αγοράς}) / \text{τιμή αγοράς}$ :

| ΠΡΟΙΟΝ              | ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ    |
|---------------------|-----------------------------|
| ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ      | $(14,50-3,9)/3,9 = 2,72$    |
| ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ     | $(15,30-3,7)/3,7 = 3,14$    |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ  | $(10,50-3,5)/3,5 = 2,00$    |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ    | $(10,50-4,4)/4,4 = 1,39$    |
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ   | $(5,48-0,87)/0,87 = 5,30$   |
| ΠΙΤΕΣ               | $(0,16-0,071)/0,071 = 1,25$ |
| ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΨΗΤΟ      | $(6,85-2,10)/2,10 = 2,26$   |
| ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ           | $(12,08-3,8)/3,8 = 2,18$    |
| ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΛΑΙΜΟΣ     | $(9,40-3,5)/3,5 = 1,69$     |
| ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ           | $(9,70-4,5)/4,5 = 1,16$     |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330 ml   | $(0,81-0,51)/0,51 = 0,59$   |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 500 ml   | $(1,13-0,72)/0,72 = 0,57$   |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 1,5 l    | $(1,94-1,20)/1,20 = 0,62$   |
| ΜΠΥΡΑ 330 ml        | $(1,21-0,45)/0,45 = 0,76$   |
| ΜΠΥΡΑ 500 ml        | $(1,13-0,62)/0,62 = 0,83$   |
| ΜΠΟΥΚΑΛΙ ΝΕΡΟ 500ml | $(0,73-0,20)/0,20 = 2,65$   |

5. Το μικτό κέρδος για κάθε μία κατηγορία φαγητού και ποτού, βάσει του μαθηματικού τύπου:

μικτό κέρδος = κόστος πωληθέντων (προσαρμοσμένο) \* περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους.

| ΠΡΟΙΟΝ              | ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ                |
|---------------------|-----------------------------|
| ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ      | 19.246,73* 2,72 = 52.351,11 |
| ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ     | 12.958,14* 3,14 = 40.688,56 |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ  | 9.389,14 * 2,00 = 18.778,28 |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ    | 11.361,81 *1,39 = 15.792,92 |
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ   | 6.709,48* 5,30 = 35.560,24  |
| ΠΙΤΕΣ               | 4.515,19*1,25 = 5.643,99    |
| ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΨΗΤΟ      | 4.889,66* 2,26 = 11.050,63  |
| ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ           | 613,89* 2,18 = 1.338,28     |
| ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΛΑΙΜΟΣ     | 1.305,95*1,69 = 2.207,06    |
| ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ           | 4.707,00*1,16= 5.460,12     |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330 ml   | 4.933,23*0,59 = 2.910,61    |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 500 ml   | 1.836,00 *0,57= 1.046,52    |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 1,5 l    | 3.002,40 *0,62 = 1.861,49   |
| ΜΠΥΡΑ 330 ml        | 683,10*0,76 = 519,16        |
| ΜΠΥΡΑ 500 ml        | 1.873,64*0,83 = 1.555,12    |
| ΜΠΟΥΚΑΛΙ ΝΕΡΟ 500ml | 499,20 *2,65= 1.322,88      |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>       | <b>209.185,53</b>           |

6. Τέλος προσδιορίσθηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει του μαθηματικού τύπου:

έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = συνολικό μικτό κέρδος βάσει ελέγχου + κόστος πωληθέντων βάσει δήλωσης.

Βάσει αυτών και των δεδομένων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2018 διαπιστώθηκε απόκλιση, όπως παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα:

| <b>Έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα</b> | <b>2018</b>       |
|-----------------------------------------------|-------------------|
| Προσδιορισθέντα βάσει ελέγχου                 | 353.366,61        |
| Δηλωθέντα                                     | 206.243,22        |
| <b>Διαφορά</b>                                | <b>147.123,39</b> |

**Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου τρόπου υπολογισμού των ποσοστών της φύρας:**

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά το μαγείρεμα του νωπού κρέατος (βόειου, χοιρινού και κοτόπουλου) και των παρασκευασμάτων κρέατος υπάρχει σημαντική απώλεια βάρους της τάξεως του 50%, η οποία οφείλεται στην τεχνική και το χρόνο ψησίματος, στη μέθοδο παρασκευής και συντήρησης του εκάστοτε προϊόντος και επιπλέον στο χρόνο ψησίματος, ώστε τα κρέατα να καταστούν ασφαλή για τον καταναλωτή (να μειωθεί δηλαδή το αρχικό μικροβιακό φορτίο κατά 6 λογαριθμικές μονάδες). Συνεπώς τα υπολογισθέντα από τον έλεγχο ποσοστά φύρας είναι εσφαλμένα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε το από ..... Υπόμνημα ειδικού επιστήμονα κτηνιάτρου – υγιεινολόγου με θέμα: «απώλεια βάρους νωπού κρέατος και παρασκευασμάτων κρέατος κατά το μαγείρεμα» (σχετ.2).

**Επειδή**, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της επιχειρηματικής λογικής και πείρας, την εμπειρία από τη δραστηριότητα συναφών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο συγκεκριμένο κλάδο αλλά και τα επιχειρήματα του προσφεύγοντος, ο ισχυρισμός γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ήτοι το ποσοστό της φύρας στο χοιρινό γύρο διαμορφώνεται από 30% σε 40% λόγω της κατάψυξης και της απόψυξης του, στο καλαμάκι κοτόπουλο, το καλαμάκι χοιρινό, το ψητό κοτόπουλο, το λουκάνικο και το χοιρινό λαιμό το ποσοστό της φύρας διαμορφώνεται από 30% σε 35% και στα μπιφτέκια από 20% σε 30%.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένου υπολογισμού του ποσοστού χρήσης πατατών και πιτών σε άλλα προϊόντα:**

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλα τα προϊόντα συνοδεύονται από πατάτες ακόμη και τα τεμάχια που αφορούν καλαμάκι χοιρινό και κοτόπουλο, οι μερίδες, οι σκεπαστές, οι φεγγαρόπιτες κ.λπ. και όλα τα τυλιχτά. Το ίδιο συμβαίνει και με τις πίτες, όπου οι παραγγελίες που αφορούν σε σκέτες ψημένες πίτες είναι ελάχιστες.

Συνεπώς, με τους πλέον μετριοπαθείς υπολογισμούς θα πρέπει να ληφθεί υπόψιν ότι τουλάχιστον το 70% από τις πατάτες και το 80% από τις πίτες, χρησιμοποιείται για την παρασκευή άλλων προϊόντων και τιμολογείται σε άλλα προϊόντα.

**Επειδή**, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της επιχειρηματικής λογικής και πείρας, την εμπειρία από τη δραστηριότητα συναφών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο συγκεκριμένο κλάδο αλλά και τα επιχειρήματα του προσφεύγοντος, ο ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός, ήτοι το 70% από τις πατάτες και το 80% από τις πίτες, χρησιμοποιείται για την παρασκευή άλλων προϊόντων και τιμολογείται σε άλλα προϊόντα, συνεπώς ως τελικό κόστος πωληθέντων για τα συγκεκριμένα προϊόντα (τηγανητές πατάτες και πίτες) λαμβάνεται το 30% για τις πατάτες και το 20% για τις πίτες (του κόστους πωληθέντων που έχει προκύψει μετά τον υπολογισμό της φύρας).

#### **Ως προς τον ισχυρισμό περί μη υπολογισμού του κόστους των βοηθητικών υλικών**

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο, κατά τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων, τα λοιπά συνοδευτικά ήτοι τζατζίκι, ντομάτες, κρεμμύδι, σάλτσες, περιτύλιγμα, χαρτοπετσέτες, υλικά συσκευασίας κ.τ.λ., καθώς και τα λειτουργικά κόστη της επιχείρησης και συνεπώς το ποσό επί του οποίου πρέπει να υπολογίζεται το όποιο κέρδος διαμορφώνεται περίπου στο 50% της τιμής πώλησης.

**Επειδή**, σχετικά με τις τηγανητές πατάτες και τις πίτες ο έλεγχος έχει αποδεχτεί ότι ένα σημαντικό τμήμα των πωληθέντων μονάδων χρησιμοποιείται στην παρασκευή και άλλων προϊόντων (π.χ. πίτα γύρος χοιρινός, πίτα γύρος κοτόπουλο, στις μερίδες ως γαρνίρισμα) και προκειμένου να μην γίνει διπλός υπολογισμός του κόστους πωληθέντων των ανωτέρω προϊόντων, έλαβε ως τελικό κόστος πωληθέντων για τα συγκεκριμένα προϊόντα (τηγανητές πατάτες και πίτες) το 51% του κόστους πωληθέντων που έχει προκύψει μετά τον υπολογισμό της φύρας. Επιπροσθέτως, δεν συμπεριλήφθηκαν στο κόστος λοιπά προϊόντα που προορίζονται για ορεκτικά και συνοδευτικά των γευμάτων (π.χ. φέτα, τυροσαλάτα, τζατζίκι, ρώσικη, σαλάτες, ηλιέλαιο, κρασί).

Επιπλέον, με την παρούσα απόφαση, ως τελικό κόστος πωληθέντων για τα συγκεκριμένα προϊόντα (τηγανητές πατάτες και πίτες), ελήφθη το 30% για τις πατάτες και το 20% για τις πίτες του κόστους πωληθέντων που έχει προκύψει μετά τον υπολογισμό της φύρας.

**Επειδή** κατόπιν τούτων, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της επιχειρηματικής λογικής και πείρας, την εμπειρία από τη δραστηριότητα συναφών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο συγκεκριμένο κλάδο αλλά και τα επιχειρήματα του προσφεύγοντος, ο ισχυρισμός γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ήτοι αναγνωρίζουμε κόστος λοιπών βοηθητικών υλικών όπως λεμόνι, κρεμμύδι, ντομάτα,

χαρτοπετσέτες, περιτύλιγμα κ.τ.λ. σε ποσοστό 5% επί του προσαρμοσμένου, μετά τον υπολογισμό της φύρας, κόστους πωληθέντων. Το κόστος πωληθέντων για πατάτες και πίτες έχει ήδη αναπροσαρμοστεί και τα ορεκτικά/συνοδευτικά γευμάτων δεν έχουν συμπεριληφθεί στο κόστος.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένων ποσοτήτων ανά προϊόν για τον προσδιορισμό της τιμής ανά κιλό:**

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ποσότητες των προϊόντων που πωλούνται από την επιχείρηση είναι οι εξής:

- Γύρος χοιρινός και κοτόπουλο: 150 γραμμάρια ανά τυλιχτό αντί του εσφαλμένου 100 γραμμάρια ανά τυλιχτό.
- Καλαμάκι κοτόπουλο και χοιρινό: 120 – 130 γραμμάρια ανά τεμάχιο (μ.ο. 125 γρ.) αντί του εσφαλμένου 100 γραμμάρια.

Το συγκεκριμένο βάρος 120-130 γραμμαρίων, το οποίο έχουν τα καλαμάκια χοιρινό και κοτόπουλο αναφέρεται εντός του τιμοκαταλόγου της επιχείρησης. Επίσης ισχυρίζεται ότι όλα τα καλαμάκια είναι χειροποίητα και βάσει της κοινής λογικής και της πρακτικής, τα χειροποίητα καλαμάκια ζυγίζουν πάντοτε περισσότερο από 100 γραμμάρια.

**Επειδή**, προκειμένου να προσδιορισθεί η τιμή πώλησης ανά κιλό για τις επιλεγμένες κατηγορίες φαγητού, υπολογίστηκε η τιμή στο γύρο χοιρινό και στο γύρο κοτόπουλο με βάση την τιμή πώλησης της απλής πίτας με γύρο χοιρινό και γύρο κοτόπουλο αντίστοιχα βάσει τιμοκαταλόγου. Η ποσότητα του γύρου που περιλαμβάνεται σε κάθε τέτοια πώληση εκτιμήθηκε στα 100 γραμμάρια, η ποσότητα για το καλαμάκι κοτόπουλο και το καλαμάκι χοιρινό ομοίως εκτιμήθηκε στα 100 γραμμάρια και η ποσότητα για τις πατάτες τηγανητές σε 250 γραμμάρια. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τις παρατηρήσεις του προσφεύγοντος σχετικά με τις ποσότητες που εμπεριέχονται στις μερίδες προϊόντων. Συγκεκριμένα, για το λουκάνικο 400 γραμμάρια/μερίδα, για το χοιρινό λαιμό 450 γραμμάρια/μερίδα και για τα μπιφτέκια 400 γραμμάρια/μερίδα.

**Επειδή**, από την περιγραφή των τιμολογίων αγοράς προϊόντων καθώς και από διευκρινίσεις που δόθηκαν στον έλεγχο, προέκυψε ότι τα καλαμάκια κοτόπουλο προέρχονται είτε από απευθείας αγορές έτοιμων καλαμακίων είτε από επεξεργασία φιλέτου στήθους κοτόπουλου σε καλαμάκι (σελ 36 έκθεση ελέγχου), συνεπώς δεν επαληθεύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι όλα τα καλαμάκια είναι χειροποίητα, συνεπώς ζυγίζουν πάντοτε περισσότερο από 100 γραμμάρια (100 γραμμάρια ζυγίζουν τα καλαμάκια τα οποία κόβονται με ειδική μηχανή και έχουν τετράγωνο σχήμα και συνεπώς δεν είναι χειροποίητα).

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της επιχειρηματικής λογικής και πείρας, την εμπειρία από τη δραστηριότητα συναφών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο συγκεκριμένο κλάδο καθώς και στοιχεία σχετικά αφενός με το βάρος ανά τεμάχιο του γύρου χοιρινού και του γύρου κοτόπουλου (πριν το ψήσιμο και μετά το ψήσιμο) αφετέρου με το βάρος ανά τεμάχιο στο καλαμάκι χοιρινού και στο καλαμάκι κοτόπουλου (πριν το ψήσιμο και μετά το ψήσιμο) και δεδομένου επιπλέον ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία ικανά να αποδείξουν το επιχείρημα του προσφεύγοντος, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Κατόπιν των παραπάνω εκτιμήσεων και παραδοχών της υπηρεσίας μας , οι διαπιστώσεις και τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου , διαμορφώνονται ως εξής:

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΓΙΑ ΠΑΤΑΤΕΣ ΚΑΙ ΠΙΤΕΣ**

| ΠΡΟΙΟΝ            | ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ | % ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ | ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ |
|-------------------|-------------------|---------------|---------------------------------|
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ | 11.182,46         | 30%           | 3.354,74                        |
| ΠΙΤΕΣ             | 7.525,32          | 20%           | 1.505,06                        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>     |                   |               | <b>4.859,80</b>                 |

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΩΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΠΟΤΟΥ-ΦΑΓΗΤΟΥ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΗΣ ΦΥΡΑΣ & ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ:**

| ΠΡΟΙΟΝ<br>(1)   | ΑΓΟΡΕΣ<br>(2) | % ΦΥΡΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | % ΦΥΡΑΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ<br>(3) | ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΗΣ ΦΥΡΑΣ<br>(4)=(2)*[(100%-(3))] | ΚΟΣΤΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ 5%<br>(5)=(4)*5%<br>(λεμόνι, κρεμμύδι, ντομάτα, χαρτοπετσέτες, περπύλιγμα κτλ) | ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ<br>(6)=(4)-(5) | ΤΕΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΓΙΑ ΠΑΤΑΤΕΣ- ΠΙΤΕΣ |
|-----------------|---------------|-----------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ  | 29.610,36     | 35%                   | 40%                               | 17.766,22                                                               | 888,31                                                                                                         | 16.877,91                                                                  | 16.877,91                                                       |
| ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ | 21.596,90     | 40%                   | 40%                               | 12.958,14                                                               | 647,91                                                                                                         | 12.310,23                                                                  | 12.310,23                                                       |

| ΠΡΟΙΟΝ<br>(1)         | ΑΓΟΡΕΣ<br>(2) | %<br>ΦΥΡΑΣ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | %<br>ΦΥΡΑΣ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣ<br>ΗΣ ΔΕΔ<br>(3) | ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ<br>ΜΕΤΑ ΤΟΝ<br>ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ<br>ΤΗΣ ΦΥΡΑΣ<br>(4)=(2)*[(100%-<br>(3)] | ΚΟΣΤΟΣ ΛΟΙΠΩΝ<br>ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ<br>ΥΛΙΚΩΝ 5%<br>(5)=(4)*5%<br>(λεμόνι,<br>κρεμύδι,ντομάτα,<br>χαρτοπετσέτες,<br>περιτύλιγμα κτλ) | ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ<br>ΜΕΤΑ ΤΟΝ<br>ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ<br>ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ<br>ΥΛΙΚΩΝ<br>(6)=(4)-(5) | ΤΕΛΙΚΟ<br>ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ<br>ΜΕΤΑ ΤΗΝ<br>ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ<br>ΓΙΑ ΠΑΤΑΤΕΣ-<br>ΠΙΤΕΣ |
|-----------------------|---------------|--------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ<br>ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ | 13.413,05     | 30%                            | 35%                                            | 8.718,48                                                                               | 435,92                                                                                                                       | 8.282,56                                                                                  | 8.282,56                                                                          |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ<br>ΧΟΙΡΙΝΟ   | 16.231,16     | 30%                            | 35%                                            | 10.550,25                                                                              | 527,51                                                                                                                       | 10.022,74                                                                                 | 10.022,74                                                                         |
| ΠΑΤΑΤΕΣ<br>ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ  | 15.974,94     | 30%                            | 30%                                            | 11.182,46                                                                              | 0,00                                                                                                                         | 11.182,46                                                                                 | 3.354,74                                                                          |
| ΠΙΤΕΣ                 | 9.406,65      | 20%                            | 20%                                            | 7.525,32                                                                               | 0,00                                                                                                                         | 7.525,32                                                                                  | 1.505,06                                                                          |
| ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ<br>ΨΗΤΟ     | 6.985,23      | 30%                            | 35%                                            | 4.540,40                                                                               | 227,02                                                                                                                       | 4.313,38                                                                                  | 4.313,38                                                                          |
| ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ             | 876,99        | 30%                            | 35%                                            | 570,04                                                                                 | 28,50                                                                                                                        | 541,54                                                                                    | 541,54                                                                            |
| ΧΟΙΡΙΝΟΣ<br>ΛΑΙΜΟΣ    | 1.865,64      | 30%                            | 35%                                            | 1.212,67                                                                               | 60,63                                                                                                                        | 1.152,03                                                                                  | 1.152,03                                                                          |
| ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ             | 5.883,75      | 20%                            | 30%                                            | 4.118,63                                                                               | 205,93                                                                                                                       | 3.912,69                                                                                  | 3.912,69                                                                          |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ<br>330 ml  | 4.933,23      | 0%                             | 0%                                             | 4.933,23                                                                               | 0,00                                                                                                                         | 4.933,23                                                                                  | 4.933,23                                                                          |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ<br>500 ml  | 1.836,00      | 0%                             | 0%                                             | 1.836,00                                                                               | 0,00                                                                                                                         | 1.836,00                                                                                  | 1.836,00                                                                          |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ<br>1,5 l   | 3.002,40      | 0%                             | 0%                                             | 3.002,40                                                                               | 0,00                                                                                                                         | 3.002,40                                                                                  | 3.002,40                                                                          |
| ΜΠΥΡΑ 330 ml          | 683,1         | 0%                             | 0%                                             | 683,1                                                                                  | 0,00                                                                                                                         | 683,10                                                                                    | 683,10                                                                            |

| ΠΡΟΙΟΝ<br>(1)          | ΑΓΟΡΕΣ<br>(2)     | %<br>ΦΥΡΑΣ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | %<br>ΦΥΡΑΣ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣ<br>ΗΣ ΔΕΔ<br>(3) | ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ<br>ΜΕΤΑ ΤΟΝ<br>ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ<br>ΤΗΣ ΦΥΡΑΣ<br>(4)=(2)*[(100%-<br>(3)] | ΚΟΣΤΟΣ ΛΟΙΠΩΝ<br>ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ<br>ΥΛΙΚΩΝ 5%<br>(5)=(4)*5%<br>(λεμόνι,<br>κρεμύδι,ντομάτα,<br>χαρτοπετσέτες,<br>περπύλιγμα κτλ) | ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ<br>ΜΕΤΑ ΤΟΝ<br>ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ<br>ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ<br>ΥΛΙΚΩΝ<br>(6)=(4)-(5) | ΤΕΛΙΚΟ<br>ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ<br>ΜΕΤΑ ΤΗΝ<br>ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ<br>ΓΙΑ ΠΑΤΑΤΕΣ-<br>ΠΙΤΕΣ |
|------------------------|-------------------|--------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| ΜΠΥΡΑ 500 ml           | 1.873,64          | 0%                             | 0%                                             | 1.873,64                                                                               | 0,00                                                                                                                        | 1.873,64                                                                                  | 1.873,64                                                                          |
| ΜΠΟΥΚΑΛΙ<br>ΝΕΡΟ 500ml | 499,2             | 0%                             | 0%                                             | 499,2                                                                                  | 0,00                                                                                                                        | 499,20                                                                                    | 499,20                                                                            |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>          | <b>134.672,24</b> |                                |                                                | <b>91.970,17</b>                                                                       | <b>3.021,74</b>                                                                                                             | <b>88.948,43</b>                                                                          | <b>75.100,46</b>                                                                  |

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ:

Τα ποσά στις στήλες (2), (3) και (4) του παρακάτω πίνακα, τα οποία αφορούν την τιμή πώλησης, τη μέση τιμή αγοράς των επιλεγμένων ειδών και το περιθώριο μικτού κέρδους αυτών μεταφέρθηκαν αυτούσια, έτσι όπως έχουν υπολογισθεί από το έλεγχο:

| ΠΡΟΙΟΝ<br>(1)        | ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΕΜ.<br>Η ΚΙΛΟ (ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ)<br>(2) | ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ/ΚΙΛΟ<br>(ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ)<br>(3) | ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ<br>ΚΕΡΔΟΥΣ<br>(4)=[(2)-(3)]/(3) |
|----------------------|------------------------------------------------|---------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ       | 14,50                                          | 3,90                                        | 2,72                                             |
| ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ      | 15,30                                          | 3,70                                        | 3,14                                             |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ   | 10,50                                          | 3,50                                        | 2,00                                             |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ     | 10,50                                          | 4,40                                        | 1,39                                             |
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ    | 5,48                                           | 0,87                                        | 5,30                                             |
| ΠΙΤΕΣ                | 0,16                                           | 0,071                                       | 1,25                                             |
| ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΨΗΤΟ       | 6,85                                           | 2,10                                        | 2,26                                             |
| ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ            | 12,08                                          | 3,80                                        | 2,18                                             |
| ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΛΑΙΜΟΣ      | 9,40                                           | 3,50                                        | 1,69                                             |
| ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ            | 9,70                                           | 4,50                                        | 1,16                                             |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330 ml    | 0,81                                           | 0,51                                        | 0,59                                             |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 500 ml    | 1,13                                           | 0,72                                        | 0,57                                             |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 1,5 lit   | 1,94                                           | 1,20                                        | 0,62                                             |
| ΜΠΥΡΑ 330 ml         | 1,21                                           | 0,45                                        | 0,76                                             |
| ΜΠΥΡΑ 500 ml         | 1,13                                           | 0,62                                        | 0,82                                             |
| ΜΠΟΥΚΑΛΙ ΝΕΡΟ 500 ml | 0,73                                           | 0,20                                        | 2,65                                             |

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ:**

| ΠΡΟΙΟΝ<br>(1)      | ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ<br>(2) | ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ<br>ΚΕΡΔΟΥΣ<br>(3) | ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ<br>(4)=(2)*(3) |
|--------------------|-----------------------------|------------------------------------|-----------------------------|
| ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ     | 16.877,91                   | 2,72                               | 45.907,90                   |
| ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ    | 12.310,23                   | 3,14                               | 38.654,13                   |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ           | 8.282,56                    | 2,00                               | 16.565,12                   |
| ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ   | 10.022,74                   | 1,39                               | 13.895,16                   |
| ΠΑΤΑΤΕΣ ΤΗΓΑΝΗΤΕΣ  | 3.354,74                    | 5,30                               | 17.776,25                   |
| ΠΙΤΕΣ              | 1.505,06                    | 1,25                               | 1.886,63                    |
| ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΨΗΤΟ     | 4.313,38                    | 2,26                               | 9.756,45                    |
| ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ          | 541,54                      | 2,18                               | 1.179,99                    |
| ΧΟΙΡΙΝΟΣ ΛΑΙΜΟΣ    | 1.152,03                    | 1,69                               | 1.942,00                    |
| ΜΠΙΦΤΕΚΙΑ          | 3.912,69                    | 1,16                               | 4.521,34                    |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 330 ml  | 4.933,23                    | 0,59                               | 2.901,90                    |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 500 ml  | 1.836,00                    | 0,57                               | 1.045,50                    |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΟ 1,5 lit | 3.002,40                    | 0,62                               | 1.851,48                    |
| ΜΠΥΡΑ 330 ml       | 683,10                      | 0,76                               | 519,16                      |
| ΜΠΥΡΑ 500 ml       | 1.873,64                    | 0,83                               | 1.555,12                    |
| ΜΠΟΥΚΑΛΙ ΝΕΡΟ 500  | 499,20                      | 2,65                               | 1.322,88                    |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>      | <b>75.100,46</b>            |                                    | <b>161.281,01</b>           |

(Τα ποσά στους πίνακες είναι σε €)

**Συνεπώς προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό Μικτό Κέρδος βάσει παρούσας απόφασης (στήλη 4 ανωτέρω πίνακα) + Κόστος Πωληθέντων βάσει δήλωσης\*\*, ήτοι: 161.281,01 + 134.672,24=295.953,25 €.**

\*\*όπου ως Κ.Π. βάσει δήλωσης ύψους 134.672,24€ λαμβάνεται το σύνολο των αγορών των επιλεγμένων ανά κατηγορία προϊόντων , όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

**Επειδή**, επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά το επίμαχο φορολογικό έτος 2018 απασχολούσε δώδεκα εργαζόμενους, ήτοι δύο ψήστες, δύο λαντζέρηδες, ένα τραπεζοκόμο και επτά διανομείς με δίκυκλο, οι οποίοι πέραν του ημερομισθίου τους κατανάλωναν τουλάχιστον μια μερίδα φαγητού την ημέρα, η οποία παρέχονταν άνευ ανταλλάγματος από την επιχείρηση του προσφεύγοντος και αιτείται αύξηση της φύρας των επιλεγμένων ειδών.

**Επειδή**, περαιτέρω, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της κοινής λογικής και πείρας, τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης (οικογενειακή ατομική επιχείρηση), και το αντικείμενο δραστηριότητας (ψητοπωλείο) προβαίνουμε στην παραδοχή ότι ένα ποσοστό της τάξης του 2% του κόστους αγορών, αφορά σε δωρεάν παροχή φαγητού/ποτών στο προσωπικό της επιχείρησης, αποτελεί δηλαδή ίδια κατανάλωση, ήτοι ποσό **75.100,46 €\*2% = 1.502,00 €** και μειώνει ισόποσα τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία τελικά ανέρχονται σε **294.451,25 € (295.953,25 € - 1.502,00 €).**

Η συγκεκριμένη παραδοχή, επηρεάζει αποκλειστικά τους υπολογισμούς για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος στη φορολογία εισοδήματος και όχι τη φορολογία του Φ.Π.Α., εφόσον δεν εκδόθηκαν/προσκομίσθηκαν στοιχεία αυτοπαράδοσης εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης, ώστε να συμπεριλάβει στις φορολογητέες εκροές τα συγκεκριμένα ποσά.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί εξόφλησης τιμολογίων με μετρητά:**

Επειδή, επιπλέον για συναλλαγές για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας **17.171,01 ευρώ το φορολογικό έτος 2018 και 13.486,76 ευρώ το φορολογικό έτος 2019**, δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία προκειμένου να αποδειχθεί ότι η τμηματική ή ολική εξόφληση τους έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ορθώς δεν αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο.

Το επιχείρημα δε του προσφεύγοντος ότι έχει γίνει δεκτό από την Υπηρεσία μας, με την υπ' αρ. 254/2022 απόφαση (αρ. σχ. 5), ότι «*Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου (4172/2013), εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι*», προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι η απόφαση 254/2022 αφορά υπόθεση στην οποία εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου, βάσει της προϋπόθεσης β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Αντίθετα στην κρινόμενη υπόθεση, δεν έχει διαπιστωθεί από τον έλεγχο η ύπαρξη εικονικών συναλλαγών.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την υπ' αρ. 172/2022 απόφασης της Υπηρεσίας μας (βλ. σχ. 1) που «*έκρινε νομικά πλημμελείς τις πράξεις της φορολογικής αρχής.....*», η οποία όμως αφορά υπόθεση με διαφορετικά δεδομένα.

Συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα διαμορφώνονται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

**- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018:**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                      | ΔΗΛΩΣΗΣ<br>(1) | ΕΛΕΓΧΟΥ<br>(2) | ΔΕΔ<br>(3) | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>(4)=(3)-(1) |
|------------------------------|----------------|----------------|------------|------------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα             | 206.243,22     | 353.366,61     | 294.451,25 | 88.208,03              |
| (Μείον) Κόστος<br>πωληθέντων | 191.430,45     | 191.430,45     | 191.430,45 | 0,00                   |

|                                               |            |            |           |            |
|-----------------------------------------------|------------|------------|-----------|------------|
| (Μείον) Δαπάνες                               | 35.623,72  | 18.452,71  | 18.452,71 | 17.171,01  |
| Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα | -20.810,95 | 143.483,45 | 84.568,09 | 105.379,04 |

**- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019:**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                       | ΔΗΛΩΣΗΣ (1) | ΕΛΕΓΧΟΥ (2) | ΔΕΔ (3)    | ΔΙΑΦΟΡΑ (4)=(3)-(1) |
|-----------------------------------------------|-------------|-------------|------------|---------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα                              | 293.971,37  | 293.971,37  | 293.971,37 |                     |
| (Μείον) Κόστος πωληθέντων                     | 198.030,22  | 198.030,22  | 198.030,22 |                     |
| (Μείον) Δαπάνες                               | 116.849,35  | 103.380,59  | 103.380,59 | 13.486,76           |
| (Πλέον) Μη εκπιπόμενες δαπάνες                | 23.300,00   | 23.300,00   | 23.300,00  |                     |
| Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα | 2.391,80    | 15.860,56   | 15.860,56  | 13.486,76           |

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**Φορολογικό έτος 2018**

**ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος:

|                                               |                | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2) | ΠΟΣΑ ΔΕΔ (3) | ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1) |
|-----------------------------------------------|----------------|------------------|------------------|--------------|---------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                          | του υπόχρεου   | 4.132,92         | 143.483,84       | 84.568,48    |               |
|                                               | της συζύγου    | 3.923,99         | 3.923,99         | 3.923,99     |               |
| Υπόλοιπο φόρου                                | Πιστωτικό ποσό | 672,04           |                  |              | 31.055,64     |
|                                               | Χρεωστικό ποσό |                  | 55.986,28        | 30.383,60    |               |
| Προκαταβολή φόρου                             |                |                  |                  |              |               |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων           |                |                  |                  |              |               |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου |                |                  |                  |              |               |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.               |                |                  | 28.329,16        | 15.527,82    | 15.527,82     |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.    |                |                  |                  |              |               |

|                                                | ΠΟΣΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ<br>(1) | ΠΟΣΑ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ<br>(2) | ΠΟΣΑ ΔΕΔ<br>(3) | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>(3-1) |
|------------------------------------------------|------------------------|------------------------|-----------------|------------------|
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου |                        |                        |                 |                  |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                     |                        | 12.477,77              | 4.962,16        | 4.962,16         |
| Τέλος επιτηδεύματος                            | 650,00                 | 650,00                 | 650,00          |                  |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης                     |                        |                        |                 |                  |
| .....<br>.....                                 |                        |                        |                 |                  |
| Διαφορά συμψηφισμού                            |                        |                        |                 |                  |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή | 22,04                  |                        |                 |                  |
| Σύνολο φόρων<br>τελών & εισφορών               | για καταβολή           | 97.443,21              | 51.523,58       | 51.545,62        |
|                                                | για επιστροφή          |                        |                 |                  |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά                  |                        |                        |                 |                  |

### ΦΠΑ

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Προστίμου ΦΠΑ:

| ΑΝΑΛΥΣΗ                               |               | ΔΗΛΩΣΗΣ<br>(1) | ΕΛΕΓΧΟΥ<br>(2) | ΠΟΣΑ ΔΕΔ<br>(3) | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>(3-1) |
|---------------------------------------|---------------|----------------|----------------|-----------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών              |               | 207.309,69     | 353.366,61     | 295.953,25      |                  |
| Αξία φορολογητέων εισροών             |               | 226.789,54     | 226.789,54     | 226.789,54      |                  |
| Φόρος εκροών                          |               | 49.359,74      | 84.135,55      | 71.028,78       | 21.669,04        |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                |               | 49.359,74      | 49.359,74      | 49.359,74       |                  |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                    |               |                |                |                 |                  |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                    |               |                | 34.775,81      | 21.669,04       | 21.669,04        |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.         |               |                | 17.387,91      | 10.834,52       | 10.834,52        |
| Ποσό που επιστράφηκε<br>αδικαιολόγητα |               |                |                |                 |                  |
| Σύνολο φόρου για καταβολή             |               |                | 52.163,72      | 32.503,56       | 32.503,56        |
| Υπόλοιπο φόρου                        | για έκπτωση   |                |                |                 |                  |
|                                       | για επιστροφή |                |                |                 |                  |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά         |               |                |                |                 |                  |

## Φορολογικό έτος 2019

### ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Η με αριθμό.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος:

|                                                |                | ΠΟΣΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ<br>(1) | ΠΟΣΑ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ<br>(2) | ΠΟΣΑ ΔΕΔ<br>(3) | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>(3-1) |
|------------------------------------------------|----------------|------------------------|------------------------|-----------------|------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                           | του υπόχρεου   | 2.720,73               | 16.122,26              | 16.122,26       | 13.401,53        |
|                                                | της συζύγου    | 261,25                 | 261,25                 | 261,25          |                  |
| Υπόλοιπο φόρου                                 | Πιστωτικό ποσό |                        |                        |                 | 2.909,07         |
|                                                | Χρεωστικό ποσό | 580,17                 | 3.489,24               | 3.489,24        |                  |
| Προκαταβολή φόρου                              |                | 540,99                 | 540,99                 | 540,99          |                  |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων            |                |                        |                        |                 |                  |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου  |                |                        |                        |                 |                  |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                |                |                        | 1.454,54               | 1.454,54        | 1.454,54         |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.     |                |                        |                        |                 |                  |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου |                |                        |                        |                 |                  |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                     |                |                        | 90,29                  | 90,29           | 90,29            |
| Τέλος επιτηδεύματος                            |                | 650,00                 | 650,00                 | 650,00          |                  |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης                     |                |                        |                        |                 |                  |
| .....                                          |                |                        |                        |                 |                  |
| .....                                          |                |                        |                        |                 |                  |
| Διαφορά συμψηφισμού                            |                |                        |                        |                 |                  |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή |                |                        |                        |                 |                  |
| Σύνολο φόρων<br>τελών & εισφορών               | για καταβολή   | 1.771,16               | 6.225,06               | 6.225,06        | 4.453,90         |
|                                                | για επιστροφή  |                        |                        |                 |                  |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά                  |                |                        |                        |                 |                  |

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
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.